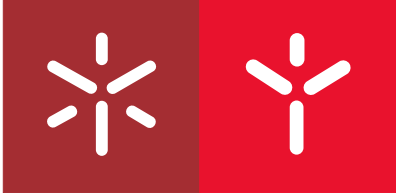


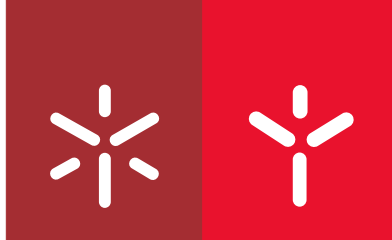


O Papel dos Impostos no Combate à  
Corrupção

Pedro Casimiro da Silva Santos

Universidade do Minho  
Escola de Direito





**Universidade do Minho**

Escola de Direito

Pedro Casimiro da Silva Santos

## **O Papel dos Impostos no Combate à Corrupção**

Dissertação de Mestrado  
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do  
**Professor Doutor João Sérgio Ribeiro**

Abril de 2012

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO INTEGRAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE;

Universidade do Minho, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

Universidade do Minho  
Escola de Direito  
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal  
Título da dissertação de mestrado: “O Papel dos Impostos no Combate à Corrupção”  
Orientador: Professor Doutor João Sérgio Ribeiro  
Mestrando: Pedro Casimiro da Silva Santos

Resumo da Dissertação

O presente trabalho dedica-se a analisar em que medida é que o direito tributário e fiscal é susceptível de fornecer um contributo relevante em matéria de combate ao fenómeno da corrupção, mediante a utilização da figura do imposto. Em virtude de estar em causa uma finalidade de certo modo alheia às que tradicionalmente estão associadas a este instrumento jurídico-tributário, parte-se de uma análise do conceito de imposto para se chegar ao conceito de imposto extrafiscal, enquanto moderno instrumento de intervenção e modelação económica e social. A relevância da utilização desta figura nesta matéria pressupõe a consideração do imposto como um instrumento indispensável ao financiamento e à promoção dos direitos fundamentais de terceira geração. E essa utilização é analisada sob a perspectiva da temática da extrafiscalidade, tendo por referência o elemento teleológico do imposto.

A necessidade de utilização de instrumentos jurídico-tributários em matéria de combate à corrupção decorre da necessidade do contributo de todos os ramos do direito no sentido da eliminação de um fenómeno que é susceptível de minar as instituições, os valores da democracia, comprometer os valores éticos e a justiça e de por em risco o desenvolvimento sustentável e o próprio Estado de Direito. A especial vocação deste ramo do direito nesta matéria é perspectivada em função da dimensão económica e financeira deste fenómeno.

Em termos de direito comparado, faz-se referência a instrumentos fiscais em uso em países como a Espanha, França e Estados Unidos da América, com potencial no combate à corrupção, bem como a algumas práticas tributárias utilizadas neste âmbito.

O objetivo declarado deste trabalho é, por isso, o de sujeitar a uma tributação efetiva os benefícios económicos associados ao fenómeno da corrupção, com vista a contribuir para a respectiva eliminação, sendo para esse efeito feita uma proposta de definição do conceito de corrupção para efeitos tributários e fiscais. Uma das propostas feitas nesta matéria vai no sentido da criação de um imposto sobre a fortuna, para além da apresentação de outras propostas, designadamente em matéria de procedimento tributário.

Universidade do Minho  
Escola de Direito  
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal  
Título da dissertação de mestrado: “O Papel dos Impostos no Combate à Corrupção”  
Orientador: Professor Doutor João Sérgio Ribeiro  
Mestrando: Pedro Casimiro da Silva Santos

### Summary of the Dissertation

The present work is devoted to analyzing the extent to which tax law is likely to be used and provide a significant contribution in the matter of the fight against corruption, through the use of taxes. Given the fact that this purpose is, in some way, unrelated to the traditionally ascribed purpose of this legal instrument, an analysis is made of the concept of tax, evolving to the concept of extrafiscal tax, as a modern instrument of economic and social intervention. The relevance of the use of this figure derives from the fact that taxes liable to be considered and used as relevant instruments in the financing and promotion of third generation fundamental rights. Such possibility is therefore analyzed from the perspective of the theme of extrafiscality, taking in consideration the teleological element of the tax.

The necessity in the use of tax instruments in the struggle against corruption stems from the fact that all branches of the should be required to make their contribution to eliminate a phenomenon that is likely to undermine the institutions, the values of democracy, compromise ethical values and justice, and jeopardize sustainable development and the rule of law. The special vocation of tax law in this matter derives also from the fact that we are dealing with a phenomenon with a relevant dimension in economic and financial terms.

In terms of comparative law, a reference is made concerning tax instruments in use in other countries such as Spain, France and the United States of America with a potential in the fight against corruption, as well as tax practices used in that context.

The main purpose of this paper is to find way to effectively tax the economic benefits associated with the phenomenon of corruption, in order to make a contribution to its elimination. To that end, a proposal is made related to a definition of corruption for tax purposes. One of the relevant proposals made is related to the creation of a wealth tax, in addition to the submission of other proposals, notably on tax procedure.

*Sinceros agradecimentos ao Professor Doutor João Sérgio Ribeiro  
Pela atenção, disponibilidade e colaboração dispensadas*

## Siglas/abreviaturas:

CE	- Constituição Espanhola
CIEC	- Código dos Impostos Especiais de Consumo
CIMI	- Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIRC	- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CIRS	- Código do imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CISV	- Código do Imposto sobre Veículos
CIUC	- Código do Imposto Único de Circulação
CGI	- <i>Code Générale des Impôts</i>
CPPT	- Código de Procedimento e de Processo Tributário
CRP	- Constituição da República Portuguesa
EBF	- Estatuto dos Benefícios Fiscais
EUA	- Estados Unidos da América
FMI	- Fundo Monetário Internacional
GEPMJ	- Gabinete de Estudos e Planeamento do Ministério da Justiça
GRECO	- Grupo de Estados contra a Corrupção
IMI	- Imposto Municipal sobre Imóveis
IRC	- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISV	- Imposto sobre Veículos
IUC	- Imposto Único de Circulação
IVA	- Imposto sobre o Valor Acrescentado
LGT	- Lei Geral Tributária
LIRPF	- <i>Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas</i>
ONG	- Organização Não-Governamental
PPP	- Princípio do Poluidor-Pagador
RCPIT	- Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária
RGCO	- Regime Geral das Contra-Ordenações
TCAN	- Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	- Tribunal Central Administrativo Sul
TI	- Transparency International
TFUE	- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TUE	- Tratado da União Europeia
ISF	- <i>Impôt de Solidarité sur la Fortune</i>



## **Índice**

### Introdução

1. A pertinência do tema
2. Método de exposição e objectivos

## Parte I

### O conceito de imposto e a extrafiscalidade

1. A tributação do rendimento das pessoas singulares
2. O conceito de rendimento para efeitos fiscais
3. O conceito de imposto
  - 3.1 O conceito normativo de imposto
  - 3.2 O conceito doutrinal e jurisprudencial de imposto
4. O conceito de imposto extrafiscal
5. Algumas notas de extrafiscalidade nos impostos e nos benefícios fiscais em Portugal
  - 5.1 Nos impostos
  - 5.2 Nos benefícios fiscais
6. Os impostos extrafiscais no direito comparado: o sistema fiscal espanhol
7. Conclusões parciais

## Parte II

### A relevância fiscal do conceito de corrupção

1. O(s) conceito(s) de corrupção
2. O conceito de corrupção para efeitos tributários e fiscais
3. A relação entre os impostos e a corrupção
4. Os contornos da corrupção em Portugal
5. Os instrumentos jurídico-criminais de reacção contra o fenómeno da corrupção
6. A corrupção como um fenómeno de poder
7. Os custos da corrupção
8. Conclusões parciais

### Parte III

#### Instrumentos fiscais de combate à corrupção

1. A questão da legitimidade da tributação dos rendimentos de proveniência ilícita
2. Alguns instrumentos fiscais com potencial de utilização no combate à corrupção
  - 2.1 As manifestações de fortuna e os acréscimos patrimoniais não justificados
  - 2.2 A tributação autónoma das despesas não documentadas
3. Alguns instrumentos fiscais com potencial de utilização no combate à corrupção no direito comparado
  - 3.1 Nos Estados Unidos da América
  - 3.2 Em Espanha
  - 3.3 Em França
4. Conclusões parciais

### Parte IV

#### O combate à corrupção pela via tributária e fiscal

1. O combate à corrupção por via fiscal e a (im)possibilidade de existência de impostos com finalidade sancionatória
2. O imposto sobre a fortuna
3. O procedimento tributário e o combate à corrupção
4. A criminalização do enriquecimento ilícito *versus* a tributação do fenómeno da corrupção
5. Conclusões finais

## Introdução

### 1. A pertinência do tema

Acaba por existir algum risco de limitação de opções, pelo facto de o discurso do combate ao fenómeno da corrupção se centrar quase exclusivamente no recurso a mecanismos de natureza jurídico-criminal. Quando está em causa um fenómeno com uma natureza tentacular e em permanente evolução e transformação, como é o caso da corrupção, a opção jurídico-criminal corre o risco de ser redutora e, em última análise, ineficaz.

Existe algum consenso, designadamente em Portugal, no sentido de que as estatísticas criminais disponíveis alusivas à corrupção não traduzem a verdadeira e real dimensão deste fenómeno. Esta, aliás, é uma característica comum à maioria dos diversos países onde se manifestam preocupações com a dimensão e os efeitos deste fenómeno e se constata os débeis resultados da reacção contra o mesmo através de mecanismos jurídico-criminais. São apresentadas diversas explicações para esse facto, entre as quais se pode destacar aquelas que caracterizam o crime de corrupção como um “crime sem vítima”, para justificar o limitado número de participações policiais que resultam na instauração de procedimentos criminais. Neste tipo de ilícito, por via de regra, tanto o agente *corruptor* como o agente *corrompido* auferem, ou pretendem auferir, um qualquer tipo de vantagem ou benefício decorrente do acto de corrupção. Por esse motivo, igualmente por via de regra, nenhuma das partes intervenientes nesse acto tem interesse na respectiva revelação, designadamente para efeitos criminais, na medida em que não só correm o risco de perda do benefício obtido, como também correm o risco de sofrer a aplicação das sanções previstas na lei.

A aplicação de uma sanção de natureza penal resulta sempre numa compressão de direitos e liberdades fundamentais de uma pessoa. No caso das pessoas singulares, tal facto pode resultar na aplicação de pena privativa da liberdade, que constitui um exemplo emblemático e extremo de limitação de direitos fundamentais. Por este motivo, existe um conjunto de princípios fundamentais em direito penal, tais como *nullum crimen sine lege*, *nulla poena sine lege* ou *nulla poena sine culpa*, que têm por objectivo, designadamente, limitar o poder punitivo do Estado e prevenir a arbitrariedade. A estas circunstâncias acresce o facto de o direito penal ser tradicionalmente encarado como contingência de *ultima ratio*, dotado de uma forte carga axiológica, na protecção de bens jurídicos considerados fundamentais.

Por estes motivos e tendo em conta os imperativos garantísticos que o rodeiam, pode dizer-se que o direito penal é um instrumento caracterizado por alguma rigidez, quando está em causa a reacção contra as consequências económicas e financeiras do fenómeno da corrupção. Num mundo em constante evolução tecnológica e onde cada vez mais se verifica uma diluição das fronteiras, designadamente quando está em causa a circulação de capitais, a utilização de instrumentos jurídicos dotados de rigidez ou de uma adaptabilidade limitada nesta matéria (económica e financeira), pode ser sinónimo de ineficácia.

E a questão que pretendemos suscitar no presente trabalho tem a ver precisamente com a pertinência do recurso a instrumentos jurídicos alternativos específicos de combate contra a corrupção, designadamente quando se impõe uma reacção contra os efeitos económicos e financeiros deste fenómeno. Em nosso entender, o direito tributário e fiscal é um dos ramos do Direito que pode fornecer um contributo importante nesta matéria, atenta a dimensão e gravidade deste fenómeno que, de acordo com todas as organizações nacionais e internacionais que se dedicam à análise da corrupção, contribui para *minar as instituições e os valores da democracia, compromete os valores éticos e a justiça e põe em risco o desenvolvimento sustentável e o próprio Estado de Direito*.

Um dos motivos pelos quais se pode retirar a pertinência da utilização de mecanismos de natureza jurídico-tributária no combate ao fenómeno da corrupção resulta da especial vocação do direito tributário e fiscal para a análise e dissecação de fenómenos económicos e financeiros, ao contrário do que sucede, por exemplo, com o direito penal. No entanto, de entre os motivos fundamentais que justificam uma intervenção formal e específica do direito tributário e fiscal no combate à corrupção, são de sublinhar precisamente aqueles que têm a ver com as repercussões deste fenómeno a nível tributário.

Pode dizer-se que a corrupção, numa perspectiva de abordagem da respectiva vertente económica e financeira, é uma das formas de manifestação do fenómeno genericamente apelidado de evasão fiscal. Será fundamentalmente esta a vertente da corrupção que se pretende analisar por via do presente trabalho. Ou seja, pretendemos analisar os efeitos da corrupção enquanto actividade geradora de avultados rendimentos, de uma dimensão que por vezes desafia a própria imaginação, e averiguar acerca da viabilidade da sujeição desses rendimentos a tributação. E a sujeição deste tipo de rendimentos a tributação afigura-se relevante, por vários motivos. Desde logo porque acontecem casos em que os proveitos de natureza económica decorrentes de actos de corrupção não são atingidos por sanções de

natureza jurídico-criminal, por via da falta de preenchimento de algum dos elementos típicos previstos no respectivo ilícito penal, de que resulta a impossibilidade demandar a restituição desses proveitos ou declarar a respectiva perda a favor do Estado. É igualmente comum o facto de existirem rendimentos ou sinais exteriores de riqueza avultados na posse ou detenção de agentes que não possuem qualquer tipo de justificação patrimonial para a respectiva aquisição e que não são susceptíveis de serem integrados, para efeitos de tributação, em nenhuma das categorias de rendimentos previstas na lei fiscal. Estas e outras situações podem resultar em inequívocas manifestações de capacidade contributiva, que todavia ficam fora do alcance da lei fiscal para efeitos de tributação, resultando numa clara lesão do *dever fundamental de pagar impostos* que incide sobre todos os cidadãos integrados numa sociedade organizada.

Do que fica supra referido não se pode inferir qualquer tipo de pretensão da nossa parte no sentido de atribuir ao direito tributário e fiscal um papel sancionatório, em matéria de combate ao fenómeno da corrupção. O objectivo não é atribuir a este ramo do direito um papel semelhante ao reconhecido ao direito penal, nem acompanhar ou substituir a dimensão que este possui no combate à corrupção. Aliás, uma das premissas fundamentais do presente trabalho é a de que o imposto não possui, nem pode possuir, finalidades sancionatórias, não podendo por isso nunca constituir uma sanção pela prática de um acto ilícito.

Aquilo que o direito tributário e fiscal pode combater é a opacidade, o secretismo e a confidencialidade subjacentes à percepção de certos rendimentos ou à existência de certos acervos patrimoniais uma vez que, por via de regra, tais práticas têm subjacentes comportamentos associados a uma ou mais manifestações do fenómeno da corrupção. Assim sendo e independentemente de considerações acerca da respectiva origem lícita ou ilícita, pensamos ser pertinente o desenvolvimento de mecanismos jurídico-tributários que não permitam a existência de um conjunto de rendimentos avultado que estejam, por assim dizer, *imunes* à tributação, com evidente prejuízo desde logo para a funções de financiamento das despesas públicas e de distribuição equitativa do rendimento e da riqueza, que estão subjacentes ao nosso sistema fiscal. De igual modo, mecanismos de idêntica natureza devem ser utilizados para desencorajar a aquisição, posse ou detenção de rendimentos ou de património sem revelação concreta da fonte da respectiva aquisição.

Em ambas as situações supra descritas existe normalmente uma relação muito próxima entre a respectiva verificação e a existência de comportamentos associados ao fenómeno da corrupção. Esta é a razão fundamental pela qual vamos propor uma definição do conceito de

corrupção com natureza presuntiva. Reagindo contra a existência dos referidos comportamentos e condutas, o direito tributário e fiscal estará a contribuir para desencorajar a existência das mesmas e de algum contribuir para limitar ou mesmo eliminar os benefícios patrimoniais que podem advir do recurso a práticas de corrupção, contribuindo desse modo para a correspondente erradicação.

## **2. Método de exposição e objectivos**

É relativamente recente o reconhecimento do facto de que subjacente à criação de certos impostos pode, e em alguns casos até deve, existir o propósito de perseguir outras finalidades para além daquela que tradicionalmente lhes era reconhecida. De facto, a dogmática tributária desde sempre associou aos impostos a finalidade imediata de angariação de receita com vista à sustentação ou realização de despesas públicas. Este elemento tradicional definidor do imposto, porém, tem conhecido uma considerável evolução.

Na verdade, actualmente admite-se a criação e existência de impostos que, paralelamente à finalidade financeira, perseguem declaradamente outras finalidades. É o caso dos chamados impostos de ordenação, que têm na sua génese a prossecução de finalidades de natureza económica, social, ambiental ou outras, em simultâneo com a finalidade de angariação de receita fiscal. Mas o âmbito de utilização do imposto como instrumento de intervenção e modelação económica e social não se fica por aqui. Na verdade, é actualmente possível conceber impostos cujo objectivo principal ou exclusivo nada tem a ver com a angariação de receita fiscal. Estão em causa impostos que se consideram tanto mais eficazes quanto menor for a receita fiscal realizada ou angariada, pois desse facto deduz-se o sucesso na prossecução da finalidade de regulação pretendida e subjacente à respectiva criação. É o caso dos impostos que a doutrina apelida, designadamente, de *estrangulamento*, inseridos na chamada *disciplina jurídica da extrafiscalidade*.

Este trabalho pretende incidir com alguma profundidade precisamente sobre a temática da extrafiscalidade. Quando se coloca a possibilidade de utilização dos impostos como instrumento de combate ao fenómeno da corrupção, como pretendemos fazer por intermédio do presente trabalho, resulta evidente que pretendemos aludir à possibilidade de utilização do imposto num plano alheio àquele que tradicionalmente lhe é atribuído e reconhecido. Por outro lado, pretendemos limitar a possibilidade de utilização dos impostos com esta finalidade à

tributação do rendimento das pessoas singulares, por se afigurar ser este o âmbito onde se reflectem com maior imediatismo e acuidade os efeitos perniciosos associados ao fenómeno da corrupção. Além disso, é em sede da tributação das pessoas singulares que se verifica a pertinência da criação de um imposto sobre a fortuna, nos termos que pretendemos fazer no presente trabalho. A opção por este imposto resulta ainda da necessidade de reagir contra uma certa estagnação que se verifica nas respectivas receitas, decorrente quer da crescente dimensão reconhecida à evasão fiscal, quer dos efeitos económicos associados à corrupção.

Nesta medida, na primeira parte deste trabalho iremos começar por fazer uma referência aos traços gerais caracterizadores do regime vigente em Portugal em sede de tributação do rendimento das pessoas singulares. De seguida faremos uma incursão no âmbito da definição tradicional do conceito de imposto e abordaremos a dogmática da extrafiscalidade, bem como os reflexos da mesma no actual sistema fiscal nacional. Será feita igualmente uma breve referência a alguns dos impostos extrafiscais vigentes na nossa vizinha Espanha, de molde a fornecer um termo de comparação com o panorama vigente em Portugal. A opção pelo sistema fiscal espanhol para efeitos comparativos, nesta matéria e em outras matérias, ficou a dever-se quer à disponibilidade no acesso a material de investigação, quer às semelhanças que existem entre este sistema e o sistema fiscal português, em diversos instrumentos jurídico-tributários. Nesta primeira parte pretendemos ainda analisar o conceito tradicional de imposto e a respectiva evolução, bem como apurar em que medida foi possível conferir a esta figura jurídico-tributária, sem a desvirtuar, uma crescente natureza de instrumento politico-legislativo de intervenção e de modelação económica e social. Faremos uma referência ao conceito de impostos extrafiscal, bem como a algumas manifestações da extrafiscalidade em diversos âmbitos de tributação.

Na segunda parte faremos referência aos vários conceitos possíveis para definição do fenómeno da corrupção, bem como aquela que se nos afigura ser a definição conceptual a adoptar de corrupção para efeitos tributários e fiscais. Neste âmbito tentaremos igualmente aludir aos contornos e às características principais da corrupção enquanto fenómeno sociológico, económico e financeiro, bem como à relevância das mesmas em eventuais instrumentos de natureza jurídico-tributária. A menção descritiva relativamente à profusão de instrumentos jurídicos, nacionais e internacionais, de reacção através da via jurídico-criminal contra o fenómeno da corrupção pretende servir um duplo objectivo: o de sublinhar a importância fundamental que esta questão suscita a nível mundial e o questionar a eficácia prática desses

instrumentos, tendo em conta os limitados resultados obtidos em termos de controlo e posterior debelação deste fenómeno. Daqui se concluirá pela pertinência e até mesmo necessidade do recurso a instrumentos alternativos de reacção contra este fenómeno, designadamente através da via jurídico-tributária.

Na terceira parte será feita alusão a instrumentos jurídico-fiscais actuais que, em nosso entender, possuem ou podiam possuir um maior potencial de utilização no combate ao fenómeno da corrupção. O exemplo da tributação das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados será mencionado pela positiva, e a tributação autónoma das despesas não documentadas pela negativa. Faremos igualmente menção de alguns instrumentos existentes em outros países, passíveis de serem utilizados neste âmbito. Nesta medida, faremos referência a alguns instrumentos em vigor nos sistemas jurídico-tributários dos Estados Unidos da América, de Espanha e de França.

A opção pelo sistema fiscal dos Estados Unidos da América, neste âmbito, ficou a dever-se ao facto de adoptar uma abordagem *sui generis* em matéria de tributação dos rendimentos provenientes de fonte ilícita, em geral, e de diversas manifestações do fenómeno da corrupção, em particular. Um dos reflexos desta abordagem traduz-se no facto de sujeitar a obrigações declarativas específicas este tipo de rendimentos.

A opção pelo sistema fiscal espanhol neste âmbito ficou a dever-se, uma vez mais, às semelhanças que este partilha com o nosso sistema fiscal, bem como pelo facto de muito recentemente se ter assistido à reintegração da vigência do imposto sobre a fortuna, até há pouco tempo suspenso. Outro motivo relevante teve a ver com a proximidade geográfica e até de certo modo sociológica, designadamente no que respeita aos contornos e características do fenómeno da corrupção nos dois Estados. Por fim, consideramos ainda nesta escolha o facto de os dois países partilharem índices de certo modo semelhantes em termos de corrupção, de conformidade com o barómetro publicado regularmente pela Organização Não-Governamental denominada *Transparency International*.

A opção pelo sistema fiscal francês, ainda nesta matéria, teve a ver com o facto de neste país, à semelhança do que sucede, agora, em Espanha e não sucede em Portugal, existir um imposto geral sobre a fortuna, que se nos afigura ser um dos instrumentos com um potencial relevante no combate à corrupção. Aliás, uma das características relevantes do imposto sobre a fortuna vigente neste país decorre do facto de do mesmo resultar um assinalável retorno em



termos de receitas fiscais, ao contrário do que sucede na esmagadora maioria dos países onde vigora um tributo semelhante.

Na quarta e última parte do presente trabalho serão apresentadas propostas concretas relativamente às características e aos contornos que devem revestir possíveis instrumentos jurídico-tributários, para lograrem operacionalidade e eficácia no combate à corrupção. Começaremos por fazer referência aos motivos pelos quais os impostos e a tributação em geral não devem ser utilizados como instrumento sancionatório, designadamente no âmbito da tributação da corrupção, pesem embora as semelhanças funcionais que podem existir entre certos impostos e as sanções pecuniárias. Posteriormente faremos referência à possibilidade de criação em Portugal de um imposto sobre a fortuna e ao respectivo potencial enquanto instrumento relevante no combate à corrupção e, principalmente, na promoção da igualdade e justiça fiscais. Em sede de procedimento tributário faremos igualmente propostas destinadas a conferir operacionalidade e eficácia à administração tributária na detecção e perseguição de comportamentos considerados como manifestações da corrupção para efeitos tributários e fiscais. Faremos, a final, uma referência à recente e frustrada iniciativa de criminalização do enriquecimento ilícito, bem como a uma breve análise das vantagens decorrentes do conceito de rendimento que da mesma resulta e da possibilidade da respectiva adaptação ao regime das manifestações de fortuna, enquanto meio de correcção de algumas das incoerências que o caracterizam.

## Parte I

### 1. A tributação do rendimento das pessoas singulares

A norma constante no art. 103.º, n.º 1, da CRP enuncia as finalidades do sistema fiscal português, de onde resulta sublinhada a função social do próprio sistema. Deste modo, a estruturação do sistema fiscal, tal como vem definida na nossa lei fundamental, é feita em função de apenas um dos elementos fundamentais dos tributos: a finalidade. E, de acordo com a referida norma da Constituição, essa finalidade é tripartida entre (i) a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, (ii) a repartição justa de rendimentos e (iii) a repartição justa da riqueza.

Verifica-se nesta redacção da lei constitucional um propósito do legislador no sentido de estabelecer um princípio constitucional orientador particularmente denso em matéria de finalidades do sistema fiscal, limitando as opções ao dispor do legislador ordinário. Esse propósito resulta reforçado no art. 104.º, n.º 1, da CRP, de onde resulta que o imposto sobre o rendimento pessoal tem por finalidade fundamental a diminuição das desigualdades, deve ser único e progressivo e deve ainda ter em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

Fica assim por via constitucional desde logo devidamente sublinhada o reconhecimento de uma natureza marcadamente extrafiscal à tributação do rendimento pessoal, enquanto instrumento de política económica e social, paralelamente à sua utilização como fonte de receita para financiamento de necessidades públicas. Nesta medida, em sede de tributação do rendimento o nosso sistema fiscal não difere de uma certa tendência generalizada em termos de extrafiscalidade, no sentido da preponderância dos valores fundamentais da repartição ou redistribuição da riqueza e do desenvolvimento económico<sup>(1)</sup>.

O actual Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), que foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro<sup>(2)</sup>, entrou em vigor no dia 1 de Janeiro de 1989. Este novo imposto inseriu-se no programa de reforma fiscal que caracterizou a década de 80 do século passado e está configurado como um imposto anual, unitário e progressivo, de conformidade com a imposição que decorre do art. 104.º, n.º 1, da

---

<sup>1</sup> Neste sentido, Sérgio VASQUES, *Os Impostos do Pecado: O Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Coimbra, Almedina, 1999, pag. 65.

<sup>2</sup> De conformidade com a autorização legislativa constante da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro.

Constituição<sup>(3)</sup>. Esta opção, em sede da tributação do rendimento das pessoas singulares, seguiu uma tendência na altura dominante na maioria dos países ocidentais e industrializados, que favorecia a criação de um modelo de imposto tendencialmente<sup>(4)</sup> único<sup>(5)</sup>, com uma componente simultaneamente sintética e analítica<sup>(6)</sup> e globalizante<sup>(7)</sup>.

A vertente analítica do sistema traduziu-se na opção pela estruturação da tributação do rendimento individual através de categorias de rendimentos. Estas destinam-se a permitir a determinação da matéria colectável de conformidade com cada tipo de rendimento, com vista à incidência de uma taxa, tendencialmente, única<sup>(8)</sup>. A adopção de categorias possui a vantagem de permitir distinguir os vários rendimentos em função da respectiva natureza, proveniência ou modo de obtenção<sup>(9)</sup>.

Por outro lado, a vertente sintética traduz-se no facto de este imposto incidir sobre a totalidade do rendimento auferido pelo sujeito passivo, independentemente da respectiva natureza ou proveniência, quando residente. Deste modo, o englobamento constitui “o princípio básico de determinação da matéria colectável”<sup>(10)</sup>.

Em termos de incidência pessoal e de conformidade com o disposto no art. 13.º, n.º 1.º, do CIRS, a lei prevê que a sujeição a IRS das pessoas singulares que residam em território

<sup>3</sup> Rogério Fernandes FERREIRA, que foi membro da Comissão de Reforma Fiscal, continua a defender as virtudes de um imposto de taxa progressiva, por contraposição a um imposto de taxa única (*flat rate*), cfr. *Reforma Fiscal: Reflexões Adicionais*, in Jorge Miranda *et al* (coords.), *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 770. José Teixeira RIBEIRO, por seu lado, suscitou dúvidas acerca do cumprimento desta exigência constitucional, cfr. *A Reforma Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1989, p. 237.

<sup>4</sup> Albano SANTOS faz referência ao “mito do imposto único”, suscitando dúvida acerca do facto ser possível a criação de um imposto que tenha condições para abranger todos os princípios e complexidades subjacentes à tributação – cfr. *Teoria Fiscal*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 371 e segs.

<sup>5</sup> Mas não unitário, conforme refere Manuel PIRES, na medida em que se prevêem regras próprias para os diversos tipos de rendimentos, de onde resulta um “imposto cedular associado a uma visão sintética global – cfr. *Direito Fiscal: Apontamentos*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2008, p. 342. Este autor faz ainda referência ao facto de o imposto único se inserir no elenco das “utopias fiscais”, à semelhança do “imposto óptimo, visando a justiça e o menor efeito negativo” – cfr. Manuel PIRES e Rita Calçada PIRES, *Direito Fiscal*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 339.

<sup>6</sup> Por altura da reforma fiscal de 1989, Portugal era o único país da OCDE a manter a tributação parcelar dos rendimentos, de conformidade com a respectiva natureza. Este sistema de tributação, para além de ineficaz, não favorecia a equidade nem a justiça na tributação.

Os ganhos em termos de eficiência e de simplicidade decorreram desde logo do simples facto de o IRS ter vindo substituir seis impostos cedulares e um imposto complementar, no âmbito da tributação do rendimento das pessoas singulares – cfr. Herculano Madeira CURVELO *et al*, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares IRS, Anotado e Comentado*, 2ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 1993, p. 97.

<sup>7</sup> Como membro da OCDE, Portugal adoptou um dos sistemas de tributação do rendimento das pessoas singulares tipificados por essa organização internacional, denominado de sistema semi-dual. Este sistema caracteriza-se, em termos genéricos, pela utilização de taxas proporcionais (por regra, mais reduzidas) na tributação do rendimento do capital e pela aplicação de taxas progressivas aos demais rendimentos. Os outros sistemas de tributação previstos por esta organização são o sistema de imposto único (*comprehensive income tax*), o sistema dual, o sistema de taxa proporcional e o sistema de tributação da despesa, sendo a base de incidência do imposto o elemento distintivo entre os vários sistemas.

<sup>8</sup> Na prática, as taxas de imposto aplicáveis podem variar conforme a natureza ou o modo de obtenção do rendimento. Aos rendimentos provenientes de trabalho dependente, por exemplo, são aplicáveis taxas distintas daquelas que vigoram para rendimentos de capital.

<sup>9</sup> Actualmente o CIRS prevê as seguintes categorias de rendimentos:

- categoria A (art. 2.º, do CIRS), relativa a rendimentos do trabalho dependente;
- categoria B (art. 3.º, do CIRS), relativa a rendimentos empresariais e profissionais, associados a trabalho independente. Por intermédio da alteração legislativa introduzida através da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro foram suprimidas as categorias C e D, ficando integrados os respectivos rendimentos na categoria B.
- categoria E (art. 5.º, do CIRS), relativa a rendimentos de capitais;
- categoria F (art. 8.º, do CIRS), relativa a rendimentos prediais;
- categoria G (art. 9.º, do CIRS), relativa a incrementos patrimoniais;
- categoria H (art. 11.º, do CIRS), relativa a pensões.

<sup>10</sup> Cfr. José Xavier de BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 45.

português, bem como as que nele obtenham rendimento, apesar de aí não residirem. Deste modo, a residência assume a natureza de elemento de conexão subjectivo fundamental entre o Estado e o sujeito passivo de IRS e sustenta a pretensão do sujeito activo da relação jurídica tributária no sentido da tributação da totalidade dos rendimentos obtidos pelo sujeito passivo residente numa base mundial, i.e., “de todos os rendimentos, independentemente do local onde os mesmos foram obtidos (*worldwide income principle*)”<sup>(11)</sup>. Conforme será possível constatar, a questão da residência para efeitos fiscais é um elemento relevante em termos de configuração do imposto sobre a fortuna a que faremos referência, daí pertinência desta menção nesta parte.

O princípio da residência possui alguma primazia, enquanto critério de determinação da jurisdição tributária em sede da tributação do rendimento das pessoas singulares<sup>(12)</sup>. Nos termos do disposto no art. 16.º, n.º 1, do CIRS, a lei fiscal considera fundamentalmente residentes em território português as pessoas que no ano a que respeitam os rendimentos nele tenham permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados. Tendo permanecido neste território por tempo inferior, também serão consideradas residentes em Portugal caso com referência ao dia 31 de Dezembro do ano correspondente disponham de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual<sup>(13)</sup>.

Por via de regra, a tributação do rendimento dos não residentes é feita de acordo com o critério da fonte. Deste modo, normalmente os Estados arrogam-se o direito de tributar os não residentes no seu território quando nele se situe a fonte do rendimento obtido. É neste sentido que o art. 15.º, n.º 2, do CIRS prevê a possibilidade de tributação de não residentes em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Para este efeito, o art. 18.º, n.º 1, do CIRS enumera um conjunto de situações em que se considera estarem sujeitos a tributação e por isso à jurisdição fiscal nacional, os rendimentos obtidos por não residentes.

A tributação de não residentes suscita questões relacionadas com a dupla tributação, tendo em conta que no espaço da União Europeia<sup>(14)</sup> vigoram, designadamente, os princípios da livre circulação de trabalhadores<sup>(15)</sup> e da livre prestação de serviços<sup>(16)</sup>. Estes princípios fundamentais facilitam e até mesmo propiciam a mobilidade dos trabalhadores, dentro do espaço europeu. Todavia, também suscitam algumas divergências e conflitos ao nível da

<sup>11</sup> Cfr. Rui Duarte MORAIS, *Sobre o IRS*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 17

<sup>12</sup> Cfr. Jónatas MACHADO e Paulo da COSTA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 121.

<sup>13</sup> Nas alíneas c) e d), do n.º 1 e nos números seguintes deste art. 16.º do CIRS são especificados critérios adicionais de determinação da condição de residente e de exclusão dessa condição.

<sup>14</sup> Ao nível da União Europeia coloca-se inclusive a questão relativa à existência de uma terceira categoria de contribuintes, em sede da tributação do rendimento das pessoas singulares: os trabalhadores fronteiriços.

<sup>15</sup> Actualmente prevista no art. 45.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

<sup>16</sup> Actualmente prevista no art. 56.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

jurisdição fiscal em sede de tributação de rendimentos, cuja resolução tem merecido a recorrente atenção do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Por via de regra, a dupla tributação ocorre quando o mesmo facto tributário está abrangido pelo âmbito de incidência de duas normas tributárias materiais distintas. Caso estes dois pressupostos ocorram em relação a normas do mesmo ordenamento jurídico, estaremos perante uma dupla tributação interna. Caso estejam em causa normas de ordenamentos jurídico-tributários distintos, estaremos perante a chamada dupla tributação internacional. Por outro lado, a dupla tributação também pode ser jurídica ou económica.

Os conflitos de dupla tributação em sede de tributação directa, como é o caso da tributação do rendimento das pessoas singulares, ocorrem devidos à existência de diversos e por vezes divergentes sistemas de tributação pelos vários países. Temos por exemplo os sistemas de tributação que têm por base o princípio da residência, por contraposição aos sistemas que adoptam o princípio da fonte. Por outro lado, são numerosos os conflitos de tributação decorrentes da existência de diferentes concepções do conceito de residência ou a existência de sistemas que adoptam o princípio da tributação global dos rendimentos dos seus cidadãos<sup>(17)</sup>.

Porém, no que diz respeito à tributação do fenómeno da corrupção, segundo cremos, dificilmente se colocarão a curto prazo questões relacionadas com a dupla tributação, em matéria de incidência pessoal. Isto tendo em conta que a maioria dos países, à semelhança do que sucede entre nós, tem privilegiado o direito criminal como instrumento primário de reacção contra este fenómeno.

## **2. O conceito de rendimento para efeitos fiscais**

Conforme já ficou referido, a tributação do rendimento das pessoas singulares pretende ser tendencialmente global, no sentido de abranger a totalidade dos rendimentos auferidos pelo contribuinte, seja qual for a respectiva proveniência, desde que este seja residente em Portugal. Por outro lado a tributação, também tendencialmente, pretende abranger a totalidade nos acréscimos patrimoniais susceptíveis de influenciarem positivamente a capacidade contributiva<sup>(18)</sup> do contribuinte. Daí a relevância de uma delimitação concreta do conceito de

---

<sup>17</sup> Cfr. Maria Margarida Cordeiro MESQUITA, *As Convenções sobre a Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 174, Lisboa, Ministério das Finanças, 1998, p. 15.

<sup>18</sup> O princípio da capacidade contributiva não é o único princípio orientador da tributação. O princípio do benefício ou da equivalência (que pode ser genericamente definido como sustentando que a tributação deve ser orientada de conformidade com o benefício que cada contribuinte retira

rendimento que confira operacionalidade às necessidades práticas decorrentes da tributação, tendo em conta que, no plano normativo, não existe uma definição deste conceito<sup>(19)</sup>. E tal definição conceptual possui uma evidente relevância jurídico-constitucional, tendo designadamente em conta que uma das finalidades (extrafiscais) da tributação relaciona-se com a repartição justa dos rendimentos<sup>(20)</sup>, motivo pelo qual a escolha de um conceito de rendimento não deve contribuir para colocar em causa o princípio fundamental da igualdade de tratamento em matéria tributária e fiscal<sup>(21)</sup>.

A introdução do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, na sequência do movimento de reforma da tributação ocorrido nos anos 80 do século passado, traduziu-se na adopção de um conceito mais alargado de rendimento, contrariamente ao que vigorava no regime tributário anterior. De acordo com a definição de rendimento subjacente ao actual regime tributário, este abrange quaisquer acréscimos líquidos do poder económico do contribuinte<sup>(22)</sup>. Este conceito de rendimento, que tem subjacente a chamada teoria do *rendimento-acréscimo*<sup>(23)</sup>, e possui as seguintes particularidades identificativas: (i) considera rendimento “toda a receita que implique o aumento da capacidade económica de um indivíduo durante um certo período, podendo essa receita ser proveniente de coisas corpóreas ou incorpóreas ou serviços, desde que seja possível avaliá-las monetariamente”<sup>(24)</sup>; (ii) considera igualmente rendimento acréscimos patrimoniais líquidos que advenham ao contribuinte num período definido (que seja relevante para efeitos de tributação) em resultado, por exemplo, de uma actividade económica; (iii) tais acréscimos patrimoniais podem ter natureza periódica, transitória ou accidental, sem que se exija a permanência ou manutenção da respectiva fonte<sup>(25)</sup>; (iv) neste conceito de rendimento não se considera necessária “a separação e a realização para efeitos do apuramento de um determinado incremento patrimonial”<sup>(26)</sup>; (v) considera-se ainda rendimento apenas as receitas líquidas, facto que pressupõe a dedução quer do património existente no início do período de

dos bens públicos) vem assumindo crescente relevância tributária, designadamente em certos nichos de tributação cfr. João Ricardo CATARINO, *Redistribuição Tributária*, Coimbra, Almeida, 2008, p. 383.

<sup>19</sup> Neste sentido, José Guilherme Xavier de BASTO, *IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 39.

<sup>20</sup> Nos termos do disposto no art. 103.º, n.º 1, da CRP.

<sup>21</sup> Cfr. José Luís Saldanha Sanches, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 225.

<sup>22</sup> Cfr. Herculano Madeira CURVELO, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, Comentado e Anotado*, 2ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 1993, p. 94.

<sup>23</sup> Conforme refere Rui Duarte MORAIS, as duas doutrinas tradicionais do rendimento tributável são a teoria da fonte ou teoria do rendimento-produto (que fundamentalmente considera o rendimento como um fruto do capital, decorrente de uma fonte produtiva durável) e a teoria do incremento patrimonial, também designada por teoria do rendimento-acréscimo – cfr. Sobre o IRS, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 37.

<sup>24</sup> Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 429 e Rui Duarte MORAIS, *Apostamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 87, que aqui vamos seguir de perto.

<sup>25</sup> A manutenção ou durabilidade da fonte produtiva do rendimento, bem como a respectiva capacidade de geração de mais riqueza é uma das características essenciais da chamada teoria do rendimento-produto, que vigorou entre nós até à entrada em vigor da reforma fiscal ocorrida no final dos anos 90 do século passado.

<sup>26</sup> Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *idem*, p. 87.

tributação, quer das despesas ou custos em que o contribuinte incorreu para a respectiva angariação; (vi) por último, para este conceito de rendimento os acréscimos patrimoniais devem possuir uma expressão monetária.

Este conceito de rendimento afigura-se perfeitamente susceptível de abranger os incrementos patrimoniais decorrentes do fenómeno da corrupção. Salvo nos casos em que estão em causa contrapartidas de ordem social ou pessoal<sup>(27)</sup>, os benefícios decorrentes do fenómeno da corrupção possuem predominantemente uma expressão económica e resultam num acréscimo patrimonial imediato, pelo menos para uma das partes envolvidas, facto que por sua vez resulta no aumento da respectiva capacidade económica. Aliás, é precisamente esta característica deste fenómeno que o torna particularmente relevante, enquanto fonte de receitas fiscais.

Outra faceta da corrupção, conforme iremos detidamente fazer referência na parte II do presente trabalho, está associada à utilização de recursos de terceiros (públicos ou privados) em proveito próprio. Desta característica retira-se a conclusão no sentido de que as receitas que advêm para respectivos agentes intervenientes são sempre *liquidas*, no sentido de que não envolvem qualquer custo na respectiva obtenção. Tais custos são predominantemente suportados pelos terceiros (sejam estas entidades públicas ou privadas) que são os efectivos titulares dos recursos desviado ou indevidamente utilizados ou afectados pelos agentes corruptos. Esta característica particular também não obsta a que as respectivas receitas possam ser consideradas como rendimento para efeitos tributários, de acordo com a teoria do rendimento-acréscimo e em termos abstractos.

Por outro lado e sem prejuízo da existência de esquemas de corrupção organizada patrocinados por organizações criminosas, por via de regra as receitas da corrupção não possuem uma natureza periódica, mas antes esporádica ou acidental. Esta afirmação assenta fundamentalmente em duas ordens de razões: por um lado tem-se em consideração a natureza oculta ou sub-reptícia deste fenómeno, na medida em que o agente predisposto à corrupção por via de regra não divulga tal predisposição por receio da aplicação de eventuais sanções civis, administrativas ou penais; por outro lado, a consumação de acto de corrupção não depende apenas da existência de um agente a ele predisposto, mas também da existência de recursos apetecíveis por este geridos ou controlados e de uma “procura” desses recursos por parte de

---

<sup>27</sup> Como sucede no caso do favorecimento, enquanto modalidade do fenómeno da corrupção, que se traduz por via de regra na privatização ou distribuição tendenciosa de cargos (públicos ou privados) a favor de familiares ou amigos independentemente do respectivo mérito e sem cumprimentos dos requisitos normativos ou de competência subjacentes à respectiva atribuição. Este exemplo de corrupção pode não envolver uma directa e imediata contrapartida económica, que se traduza num incremento patrimonial.

um agente corruptor, sendo também esta uma conjugação de circunstâncias mais accidental do que periódica.

Por fim, outra faceta que se pode quase afirmar como sendo indissociável da corrupção é a tradução monetária dos respectivos rendimentos, pois só esta característica permite a espécie de satisfação imediata pretendida pelos respectivos agentes.

### 3. O conceito de imposto

É comumente aceite o princípio geral de que não existe um conceito de imposto genericamente aplicável a qualquer época ou lugar, de modo que seja susceptível de abranger qualquer tipo de pagamento coactivo de natureza fiscal.

O direito tributário e fiscal é um dos ramos do direito mais permeável à evolução e às oscilações de natureza política e social das sociedades, no sentido de ser este o ramo de direito onde, por via de regra, em primeira linha tais evoluções e/ou oscilações se reflectem<sup>(28)</sup>. Pode inclusive afirmar-se, com alguma propriedade, que o conceito de imposto capta a essência do tempo e da sociedade em que se aplica, reflectindo os princípios e objectivos gerais vigentes, a vários níveis<sup>(29)</sup>.

Existe portanto uma relação estreita entre o conceito de imposto e a relação que, num dado momento espaço-temporal, se estabelece entre o Estado e o cidadão. Esse conceito está também dependente das funções concretamente assumidas pelo Estado e o respectivo papel intervencionista, ou não, na sociedade ou na economia. E a realidade em Portugal e na maioria dos países desenvolvidos, nas últimas décadas, tendo vindo a ser a da expansão do chamado Estado Social<sup>(30)</sup>, em que este assume um papel de decisivo na propagação da igualdade de oportunidade e do bem-estar social. Esta função não pode deixar de influenciar decisivamente o moderno conceito de imposto, enquanto instrumento fundamental de angariação de meios para garantir a execução da multiplicidade de funções assumidas pelo Estado.

#### 3.10 conceito normativo de imposto

<sup>28</sup> Segundo João Sérgio RIBEIRO, o imposto é uma figura que acompanha a humanidade ao longo dos tempos, cujos contornos variam conforme a respectiva época – cfr. *Um Novo Paradigma de Imposto*, in “Fiscalidade”, n.º 43, Coimbra, Coimbra Editora, Julho-Setembro 2010, p. 43 e segs.

<sup>29</sup> Nas palavras de Michel BOUVIER, o imposto tanto é um facto social, como é, inevitavelmente, um facto político – cfr. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*, 10.ª ed., Paris, LGDJ Éditions, 2010, p. 13.

<sup>30</sup> Apelidado de *Welfare State*, na terminologia anglo-saxónica. Christopher HOWARD faz referência ao facto de que serem as exigências decorrentes do Estado Social que modelam os termos e a distribuição, designadamente, dos benefícios fiscais (*tax expenditures*). Segundo este autor, o Estado Social poderia ser encarado como um reflexo do conjunto dos benefícios fiscais previstos nas leis tributárias - cfr. *The Hidden Welfare State*, New Jersey, Princeton University Press, 1999.



Ao contrário do que sucede em outros países, entre nós não existe um conceito normativo de imposto<sup>(31)</sup>, de onde se possam extrair directamente conclusões quanto aos princípios e objectivos gerais orientadores do sistema fiscal.

Já o mesmo não sucede, por exemplo, em Espanha. Neste país existe uma definição normativa explícita do conceito de imposto, a que iremos fazer referência a título comparativo. Assim, de acordo com o disposto no art. 2.º, n.º 2, al. c) da *Ley General Tributaria* espanhola (LGTE), os impostos são os tributos exigidos sem contraprestação cujo facto tributável é constituído por negócios, actos ou factos relevantes da capacidade económica do contribuinte<sup>(32)</sup>.

A compreensão do sentido e alcance deste conceito de imposto no ordenamento tributário espanhol também depende de uma análise do conceito de tributo, de que o imposto é um das espécies. Assim, de acordo com o disposto no art. 2.º, n.º 1 da LGTE, os tributos são receitas públicas que consistem em prestações pecuniárias exigidas pela administração pública decorrentes do preenchimento do facto tributável previsto na lei, com o fim primordial de obtenção de receitas para sustentação de despesas públicas. No parágrafo segundo dessa norma legal vem referido ainda que os tributos, para além de serem meios de obtenção de receitas necessárias à sustentação de despesas públicas, podem servir como instrumento geral de política económica e contribuir para a realização dos princípios e objectivos previstos na Constituição espanhola<sup>(33)</sup>.

As definições conceptuais de imposto que ficam supra referidas são indicativas dos traços orientadores predominantes do sistema tributário espanhol, que são consideravelmente semelhantes, quer aos vigentes em Portugal, quer aos vigentes na maioria dos países europeus. Em traços muito gerais, entendemos que esta específica definição normativa de imposto dá acolhimento a uma concepção de economia de mercado e a valores democráticos. Nesse enquadramento, os tributos em geral e os impostos em particular, para além da função primordial de angariação de receitas para fazer face às despesas públicas, é reconhecido um

---

<sup>31</sup> Segundo José Casalta NABAIS, não existe entre nós um conceito legal de imposto, sendo a respectiva definição de natureza doutrinal e jurisprudencial – cfr. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 223.

<sup>32</sup> Em espanhol, no original: *Impuestos son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.*

<sup>33</sup> Em espanhol, no original: *Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos. Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*

papel activo de conformação e prossecução de imperativos de natureza económica e social. É este o sentido que se pode retirar da menção feita no art. 2.º, nº 1, parágrafo segundo da LGTE, no sentido de que os impostos podem servir de instrumento de política económica e como instrumento para realização dos princípios e fins constantes da Constituição espanhola.

Existem outros ordenamentos que, à semelhança do espanhol, optaram por uma definição precisa do conceito de imposto. O Código Tributário alemão, no seu art. 3.º, nº 1, define imposto como a prestação pecuniária imposta unilateralmente por uma entidade pública com o propósito de angariação de receita, a que ficam sujeitos todos aqueles abrangidos pelo facto tributário previsto na lei<sup>(34)</sup>. Esta norma contém ainda previsão interessante, uma vez que também consagra expressamente a possibilidade de ao imposto ser atribuída uma função extrafiscal. Nessa medida, a lei alemã refere que a função de angariação de receita pode possuir a natureza de objectivo secundário, no que aos impostos diz respeito.

A Constituição francesa, no seu art. 34.º, alínea 4, refere que compete à lei a fixação da base tributável, a taxa e os métodos de cobrança dos impostos<sup>(35)</sup>. Todavia, em França, à semelhança do que sucede Portugal, não existe um conceito normativo de imposto. Este facto resulta na relevância prática das definições conceptuais propostas, designadamente, pela doutrina. De acordo com Thierry LAMULLE, o imposto pode definir-se como a obrigação coactiva de natureza pecuniária a que os contribuintes estão sujeitos, de carácter definitivo e sem qualquer contrapartida, destinada à cobertura de despesas públicas<sup>(36)</sup>. Para outros autores franceses, a definição de imposto comporta outras finalidades que não meramente fiscais, no sentido de este se destinar apenas à angariação de receitas para a satisfação de despesas públicas.

É o caso de Francis GRANDQUILLOT, que define o imposto como a obrigação de pagamento a título definitivo, sem contrapartida identificável, destinada à satisfação de despesas públicas ou com finalidade de intervenção nos domínios económico ou social<sup>(37)</sup>. Desta definição resulta um reconhecimento explícito das finalidades extrafiscais nos impostos. Segundo este autor e no domínio económico, o imposto teria por função influenciar comportamentos dos agentes económicos, designadamente através de variações da taxa do imposto (que se traduziria em acções conjunturais) ou através de incentivos fiscais à criação de empresas com uma certa

<sup>34</sup> Em alemão, no original: *Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.*

<sup>35</sup> Em francês, no original: *La loi fixe les règles concernant l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures.*

<sup>36</sup> Cfr. Thierry LAMULLE, *Droit Fiscal*, Paris, Gualino Éditeur, 2010, p. 25.

<sup>37</sup> Cfr. Francis GRANDQUILLOT, *Fiscalité Française 2011*, Paris, Gualino Éditeur, 2011, p. 23.

finalidade ou em determinada localização (que consistiriam em acções estruturais). Já no domínio social, o imposto estaria habilitado a contribuir para combater as desigualdades sociais e contribuir para a solidariedade nacional, mediante uma fiscalidade de redistribuição da riqueza<sup>(38)</sup>.

Impõe-se igualmente uma referência, ainda que sumária, à distinção entre os conceitos de imposto e de tributo. O direito fiscal contém um conjunto de normas de direito tributário material que disciplinam os impostos, sendo os tributos o género e os impostos uma das espécies<sup>(39)</sup><sup>(40)</sup>. As diversas espécies integradas no género tributo vêm enumeradas no art. 3.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária (LGT), e são precisamente os impostos (incluindo os aduaneiros e os especiais) e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e as contribuições especiais. A lei não fornece uma definição ou enumeração dos elementos constitutivos do imposto, referindo porém que estes assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património<sup>(41)</sup>. Conforme sublinha Manuel PIRES, a utilização do advérbio *essencialmente* pela lei, neste contexto, deixa subentender que legislador está legitimado a recorrer a outros critérios para além da capacidade contributiva, para a criação de impostos, como teremos oportunidade de referir no caso da tributação autónoma<sup>(42)</sup>.

Na ausência de uma definição normativa precisa do conceito de tributo e de imposto, a respectiva definição conceptual entre nós vem sendo feita pela doutrina e pela jurisprudência.

### 3.20 conceito doutrinal e jurisprudencial de imposto

Uma noção sucinta e de algum modo completa do conceito de tributo pode ser encontrada na obra de Alberto XAVIER, que o descreve como “a prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios ao seu financiamento”<sup>(43)</sup>. Nesta definição é possível identificar os caracteres essenciais do conceito de tributo que são usualmente

<sup>38</sup> Cfr. Francis GRANDQUILLOT, *Fiscalité Française 2011*, Paris, Gualino Éditeur, 2011, p. 26.

<sup>39</sup> Cfr. Nuno Sá GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, 12ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 2003, p. 59 e segs. De acordo com este autor, estão em causa definições de natureza jurídica e não de natureza económica, referindo-se o tributo ao universo das prestações patrimoniais coactivas e o imposto a uma das espécies possíveis dessas mesmas prestações patrimoniais.

<sup>40</sup> Sobre os conceitos de Direito Financeiro, Direito Tributário e Direito Fiscal vide, designadamente, Pedro Soares MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1995, p. 6 e segs. e José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 3 e segs. e António Braz TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 1990, p. 15 e segs.

<sup>41</sup> Cfr. art. 4.º, n.º 1, da LGT.

<sup>42</sup> Cfr. Manuel PIRES, *Direito Fiscal: Apontamentos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p. 35.

<sup>43</sup> Cfr. Alberto XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Coimbra, 1981, p. 35.

adoptados pela generalidade da doutrina como seja sua natureza obrigacional, o seu carácter patrimonial, o facto de carecer de ser estabelecido por lei, a sua função financeira e o facto de subjacente à sua criação estar a necessidade de beneficiar entidades que exercem funções públicas.

A consideração do imposto, enquanto espécie do género dos tributos, como instrumento privilegiado de angariação de receitas públicas, está subjacente à definição conceptual proposta por J. Albano SANTOS. Segundo este autor, pode definir-se imposto como a “a transferência unilateral de recursos económicos que, sem fins penais, é estabelecida por lei a favor de uma entidade com funções públicas”<sup>(44)</sup>. O carácter unilateral do imposto, sublinhada nesta definição conceptual, permitiria distinguir esta figura de outras receitas patrimoniais do Estado, tais como os preços rendas ou juros, ou creditícias, tais como os empréstimos públicos. Por outro lado, esta característica também serviria de factor de distinção entre os impostos e as taxas e contribuições, às quais, à semelhança do que sucede com por exemplo os preços e as rendas, têm subjacente um carácter de bilateralidade.

Estas características essenciais do imposto são também genericamente referenciadas na noção proposta por Nuno Sá GOMES. Este autor define o imposto como “a prestação patrimonial definitiva estabelecida por lei, em sentido lato, a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos e não depende de vínculos anteriores”<sup>(45)</sup>. Em sede de caracterização do conceito de imposto, este autor sublinha ainda o carácter unilateral e independente de vínculos anteriores deste último, definindo-o como “a prestação patrimonial positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida por lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos”<sup>(46)</sup>.

Numa linha temática de lhe é de algum modo característica, este autor sublinha, além do mais, que não são de natureza sancionatória os fins públicos que os impostos visam satisfazer, distinguindo-se nesta medida de outras figuras jurídico-tributárias tais como as penas de confisco, as multas e as coimas. Nesta medida, ainda segundo este autor, mesmo quando a lei fiscal cria normas de incidência dirigidas à tributação de actividades ilícitas não está subjacente às mesmas qualquer propósito sancionatório, pois tais normas não constituem

<sup>44</sup> J. Albano SANTOS, *Teoria Fiscal*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 231.

<sup>45</sup> Cfr. Nuno Sá GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, 12ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 2003, p. 59.

<sup>46</sup> *Idem*, p. 60.

normas de conduta, antes destinam-se a produzir efeitos jurídicos automáticos face ao preenchimento da respectiva previsão legal, sem qualquer valoração da respectiva ilicitude<sup>(47)</sup>.

Numa nota de maior actualidade, José Casalta NABAIS faz referência à distinção binária ou dicotómica, para efeitos jurídico-constitucionais, entre tributos unilaterais e tributos bilaterais, incluindo os impostos nos primeiros e as taxas nos segundos<sup>(48)</sup>. Em relação ao conceito de imposto, embora sublinhando uma maior preocupação pela construção de um conceito tipológico do que um conceito definitório, este autor faz referência a uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva, exigível a pessoas singulares ou colectivas detentoras de capacidade contributiva, por entidades que prossigam fins públicos e que se destinam à realização desses fins<sup>(49)</sup>. Este último aspecto, relacionado com a função, finalidade ou vertente teleológica dos impostos, afigura-se relevante, designadamente para o âmbito do presente trabalho.

Na verdade, a doutrina já admite uma considerável flexibilidade do conceito de imposto de molde a acomodar uma ampliação da noção dos “fins públicos” que estão a cargo das pessoas colectivas de direito público e que legitimam a criação de impostos. Nesta medida, Manuel PIRES define o imposto como “a prestação patrimonial, não reembolsável, unilateral, exigida por força de lei, devida a uma pessoa colectiva de direito público e exigida para a obtenção de receitas (fim fiscal ou financeiro) ou para a prossecução de política de intervenção económica ou social dessa pessoa colectiva (fim extra-fiscal ou de ordenação)”<sup>(50)</sup>.

Existe um conjunto de elementos caracterizadores do imposto tradicionalmente enumerados pela doutrina e pela jurisprudência, nos termos a que vamos fazer referência:

#### a) O imposto como prestação

Deste elemento infere-se que o imposto faz parte de uma relação de contornos e natureza obrigacional (e não real), sendo por isso um elemento integrante da chamada relação jurídica tributária. Do facto de estar em causa uma obrigação decorrem dois efeitos essenciais entre, pelo menos, duas partes: por um lado, sobre uma das partes recai o dever de prestar; por outro lado, sobre a outra parte incide o poder ou direito de exigir a correspondente prestação. De

<sup>47</sup> Estas referências feitas por este autor inseriam-se na problemática da legitimidade da tributação de rendimentos provenientes de actividades ilícitas, questão esta que actualmente se apresenta consideravelmente pacificada, nos termos supra referidos.

<sup>48</sup> De acordo com este autor, a disciplina dos impostos deve obediência, entre outros, aos princípios da legalidade fiscal e da capacidade contributiva e as taxas sustentam-se na reserva relativa de lei da Assembleia da República e são sensíveis ao princípio da proporcionalidade, cfr. José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 21. Esta interpretação dicotómica dos tributos públicos possui acolhimento legal, na medida em que a Lei Geral Tributária, no seu art. 4.º, n.º 3, equipara impostos a contribuições especiais.

<sup>49</sup> *Idem*, p. 11.

<sup>50</sup> Cfr. Manuel PIRES, *Direito Fiscal – Apontamentos*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2008, p. 28.

entre os elementos caracterizadores da relação jurídica tributária, enquanto relação com natureza marcadamente obrigacional, decorre, designadamente, o facto de estar em causa uma relação com origem na lei ou em norma jurídica (e não numa relação contratual); que possui uma natureza indisponível; em que o detentor (entidade pública) do poder ou direito de exigir a prestação tem ao seu dispor “especiais instrumentos de actuação” e um “especial arsenal processual garantístico e sancionatório”<sup>(51)</sup>, que propiciam uma efectividade e segurança acrescidas na satisfação da prestação.

b) O imposto como prestação pecuniária:

Pode dizer-se que o imposto é uma prestação de natureza patrimonial na medida em que é gerador de uma obrigação de entregar uma quantia em dinheiro, ou em meio equivalente<sup>(52)</sup>, a um ente público. Esta característica reveste carácter de essencialidade nos chamados impostos fiscais ou com finalidade especificamente recaudatória. O dinheiro possui uma natureza marcadamente fungível<sup>(53)</sup>, o que permite distinguir as prestações pecuniárias das prestações em espécie ou prestações de facto<sup>(54)</sup>. Esta característica torna este bem particularmente idóneo para cumprimento do objectivo tradicional do imposto, consubstanciado no financiamento das despesas públicas, designadamente na sociedade moderna.

c) O imposto como prestação unilateral:

O imposto é tradicionalmente considerado como uma prestação unilateral, no sentido de que ao respectivo devedor não é reconhecida uma expectativa de receber uma contraprestação específica por parte do credor tributário, designadamente de natureza patrimonial. É por esta razão que uma parte da doutrina refere que a obrigação de imposto é não sinalagmática<sup>(55)</sup>. Daqui decorre um dos critérios possíveis de distinção entre os impostos das taxas, de acordo com a natureza da relação jurídica envolvida (bilateral ou unilateral). Nesta medida, no âmbito

<sup>51</sup> Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, Braga, Associação de Estudantes da Universidade do Minho, 2009, p. 7 e segs.

<sup>52</sup> Dispõe o art. 40.º, n.º 1, da LGT, que as prestações tributárias são pagas em moeda corrente ou por cheque, débito em conta, transferência conta a conta e vale postal, ou por outros meios utilizados pelos serviços dos correios ou pelas instituições de crédito que a lei expressamente autorize. Por moeda corrente entende-se a moeda com curso legal em Portugal (a qual entre nós, por ora, é o euro).

<sup>53</sup> O dinheiro é a coisa móvel por excelência mais fungível, no sentido de que é substituível por praticamente qualquer outro bem ou substância.

<sup>54</sup> Juan Enrique VARONA ALABERN faz uma interessante referência, em relação ao ordenamento jurídico-tributário espanhol, a formas de pagamentos de tributos por via dos *efectos timbrados*, discorrendo sobre se o objecto da obrigação tributária consiste na respectiva inutilização ou na mera aquisição – cfr. *Concepto de Tributo y Principio de Capacidad Económica*, in “Revista Española de Derecho Financiero”, n.º 135, Madrid, Civitas, 2007, p. 544 e segs.

<sup>55</sup> Cfr. Alberto XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Coimbra, 1981, p. 43 e José Luís Saldanha SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 31. Para os defensores do critério dos deveres, no âmbito da distinção entre impostos e as taxas, a distinção entre ambas as figuras decorreria do facto de que no caso do imposto estariam em causa deveres que incidiriam apenas sobre uma das partes da relação jurídica tributária (*in casu*, o devedor), enquanto que nas taxas esses deveres seriam recíprocos.

das taxas estariam em causa obrigações sinalagmáticas e não unilaterais, no sentido de que da correspondente relação jurídica (bilateral) resultariam deveres específicos de contraprestação<sup>(56)</sup>. Por esta razão, no caso das taxas existiria uma relação de dependência entre a entrega da prestação pecuniária e a prestação de um serviço, por parte do credor tributário<sup>(57)</sup>.

d) O imposto como prestação definitiva:

Desta característica do imposto resulta que ao sujeito passivo, sobre quem recai o dever de prestação e uma vez esta realizada, não é reconhecida qualquer expectativa futura de recebimento de qualquer tipo de contrapartida específica por esse facto, designadamente a título de “restituição, reembolso, retribuição ou indemnização”<sup>(58)</sup>, por parte do credor tributário. Este elemento sublinha o carácter de unilateralidade do imposto em relação ao futuro<sup>(59)</sup>.

e) O imposto como uma prestação *ex lege*:

Deste elemento resulta que o imposto, enquanto obrigação tributária, não é influenciado por qualquer elemento de voluntariedade dos sujeitos intervenientes na relação jurídica tributária, mas antes decorre de um acto normativo. A obrigação tributária nasce por assim o impor uma lei ou um outro acto normativo. O elemento de voluntariedade consubstanciado no facto de o sujeito passivo ter a opção ou a liberdade de, através da sua conduta, preencher ou facto o facto tributário do imposto não influencia o nascimento da própria obrigação tributária. Este acto do sujeito passivo de imposto é encarado como um mero facto a que a lei reconhece o efeito de elemento constitutivo da relação jurídica tributária<sup>(60)</sup>. Daqui também se pode retirar, como consequência, que o imposto é uma prestação coactiva, embora este entendimento não seja pacífico<sup>(61)</sup><sup>(62)</sup>.

<sup>56</sup> Tais como a “prestação de uma actividade pública”, a “utilização de bens do domínio público” ou a “remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares” – cfr. Alberto XAVIER, op. cit., p. 43.

<sup>57</sup> A concepção do imposto como prestação unilateral, designadamente enquanto elemento distintivo em relação à taxa, vem mencionada, designadamente, nos seguintes acórdão do Tribunal Constitucional: acórdão n.º 76/88, publicado no Diário da República, I-Série, n.º 93, de 21-4-1988; acórdão n.º 412/89, publicado no Diário da República, II-Série, n.º 213, de 15-9-1989; e acórdão n.º 382/94, publicado no Diário da República, II-Série, n.º 208, de 8-9-1994.

<sup>58</sup> Cfr. Nuno Sá GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, 12.ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 2003, p. 63.

<sup>59</sup> Neste sentido, José Casalta NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p. 224.

<sup>60</sup> Cfr. art. 36.º, n.º 1, da LGT.

<sup>61</sup> Para Alberto XAVIER, não existe uma equivalência entre a natureza *ex lege* do imposto e o respectivo carácter coactivo, cfr. op. cit., p. 39.

<sup>62</sup> Por outro lado, a concepção do imposto como prestação pecuniária coactiva vem sublinhada em diversas jurisprudência do Tribunal Constitucional, como é o caso dos acórdão n.º 7/84, publicado no Diário da República, II-Série, n.º 102, de 3-5-1984; acórdão n.º 497/89, publicado no Diário da República, II-Série, n.º 27, de 1-2-1990; e acórdão n.º 70/92, publicado no Diário da República, II-Série, n.º 189, de 18-8-1992.

- f) O imposto como prestação a favor de entidades que exercem funções ou tarefas públicas:

Este elemento constitui um dos elementos essenciais do conceito de imposto e está intimamente relacionado com a respectiva função financeira. Apenas as entidades (pessoas colectivas públicas) que exerçam funções ou tarefa públicas é que têm legitimidade para exigir, coercivamente se necessário for, a prestação tributária do sujeito passivo da relação de imposto. Este exercício constitui uma medida da legitimidade do sujeito activo da relação jurídica tributária. Por este motivo pode dizer-se que não basta que esteja em causa uma pessoa colectiva pública para ser exigível a obrigação de pagamento do imposto, é ainda necessário que essa pessoa colectiva pública exerça efectivamente funções públicas. As funções públicas exercidas devem idealmente abranger a generalidade dos cidadãos, facto que motiva e justifica o recurso a este meio especial de financiamento, com todo o arsenal garantístico de que dispõe, de molde a tornar efectiva a correspondente obrigação tributária.

- g) O imposto como prestação com finalidade financeira ou fiscal:

Este elemento do conceito de imposto é aquele que possui maior relevância para o âmbito do presente trabalho, tendo em conta que este se debruça em grande medida sobre a problemática da extrafiscalidade. Neste âmbito, pretendemos discorrer acerca da viabilidade de ao imposto poderem ser reconhecidas outras funções ou finalidades complementares ou até mesmo alheias à finalidade financeira, mais precisamente enquanto instrumento de combate ao fenómeno da corrupção.

A finalidade financeira ou fiscal do imposto está associada à respectiva função de angariação de receitas para satisfação de necessidades públicas e de interesse geral e constitui a função tradicional associada a este tributo. Atenta esta finalidade, decorre que o imposto possui claramente uma natureza instrumental, na medida em que se destinou e destina a servir de meio ou via privilegiada a que o Estado recorre para garantir o seu financiamento para, em última análise, desempenhar as funções que lhe estão constitucionalmente confiadas.

Ou seja, o imposto não persegue directamente a satisfação de finalidades públicas. Trata-se, pelo contrário, de um instrumento jurídico-tributário de que as pessoas colectivas públicas se servem e utilizam para angariação de receitas pecuniárias. Essas receitas, dotadas de elevada fungibilidade, serão posteriormente utilizadas por essas mesmas entidades



para satisfação os encargos decorrentes, por exemplo, da prestação de serviços de interesse colectivo ou, genericamente, para produção de bens de natureza pública ou semipública.

Todavia e conforme iremos fazer referência com mais pormenor, o instrumento “imposto”, enquanto parte integrante do sistema fiscal, não tem por função exclusiva contribuir para a satisfação das necessidades financeiras do Estado. Isto mesmo resulta do art. 103.º, n.º 1, da CRP. De acordo com esta disposição constitucional, este instrumento também se destina a contribuir para a repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Para além disso, todos os tributos podem ser utilizados como instrumentos na prossecução de objectivos de natureza económica, social, ambiental ou outros. É o que resulta expressamente quer da nossa lei fundamental<sup>(63)</sup>, quer da nossa lei ordinária<sup>(64)</sup>.

A doutrina alude expressamente ao facto de que a nossa Constituição não proíbe que os impostos possam ser utilizados com finalidades de modelação social ou económica. Neste caso, porém, entende essa mesma doutrina que não estariam em causa verdadeiros impostos, abrangidos pela chamada “constituição fiscal”, mas antes medidas de intervenção económica por via fiscal, abrangidas pela chamada “constituição económica”<sup>(65)</sup>.

Não será possível uma outra interpretação dogmática desta questão? Não se poderá dizer, conforme afirma Rui Guerra da FONSECA, que existe uma subordinação das “normas relativas ao sistema fiscal aos princípios fundamentais da organização económico-social”<sup>(66)</sup>? Propomo-nos, de seguida, analisar com maior pormenor estas e outras questões, relacionadas com o potencial extrafiscal dos impostos.

#### 4. O conceito de imposto extrafiscal

O século XX assistiu a graves convulsões económicas e sociais, motivadas quer pela chamada Grande Depressão<sup>(67)</sup>, quer pelas Primeira e Segunda Guerras Mundiais<sup>(68)</sup>, que por sua vez estiveram na origem de uma profunda redefinição das funções do Estado, designadamente ao nível dos países ocidentais. Operou-se, nessa sequência, um movimento de rejeição do modelo Liberal e do paradigma a ele associado no sentido do dever de intervenção

<sup>63</sup> Cfr. a título exemplificativo, arts. 66.º, n.º 2, al. h), 67.º, n.º 2, al. f), 81.º, al. b) e 85.º, n.º 1, da Constituição.

<sup>64</sup> Cfr. art. 7.º da LGT.

<sup>65</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 18.

<sup>66</sup> Cfr. Rui Guerra da FONSECA, *Comentário à Constituição Portuguesa*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2008, p. 835.

<sup>67</sup> Expressão normalmente associada ao período de grave recessão económica que marcou a década de 30 do século passado, caracterizada por elevados índices de desemprego e de inflação, bem como de acentuadas quebras de produção a todos os níveis, que por sua vez resultaram em gravíssimos custos em termos sociais, resultantes do alastramento de fenómenos de pobreza e de exclusão social.

<sup>68</sup> Associadas às datas de 28 de Julho de 1914 e 1 de Setembro de 1939, respectivamente.

mínima do Estado na modelação do tecido económico e social. De igual modo, verificou-se uma atenuação da amplitude reconhecida ao princípio da neutralidade dos impostos e do sistema fiscal. No anterior modelo, ao imposto era reconhecida uma natureza marcadamente *fiscal* ou recaudatória, orientada por objectivos de justiça, que seria alcançada mediante a regra da tributação proporcional, da certeza, da conveniência no pagamento e da economia, em termos de mecanismos de cobrança. O postulado da neutralidade total do imposto<sup>(69)</sup>, impunha que este fosse “mínimo, geral, proporcional e exclusivamente fiscal”<sup>(70)</sup>.

Esta concepção vem a ser substituída pelo modelo do Estado Social de Direito, ou Estado-providência, caracterizado por princípios orientadores muitas vezes antagónicos aos vigentes no modelo anterior, designadamente em matéria tributária. O Estado passa a chamar a si uma competência reguladora numa dimensão até então desconhecida, sustentada num novo paradigma teórico de cariz intervencionista<sup>(71)</sup>, onde pontuam profundas preocupações de natureza económica, social e até cultural.

É usual na doutrina fazer-se referência ao facto de que a emergência do Estado Social de Direito e das transformações que do mesmo decorreram em termos de alterações a nível tributário e fiscal, tendentes à obtenção dos meios de financiamento necessários para fazer face à multiplicidade de funções e encargos assumidos marcou o surgimento do chamado Estado Fiscal<sup>(72)</sup>. Todavia, em nosso entender esta expressão não é completamente reveladora da profunda alteração que se verificou ao nível da concepção dos vários sistemas jurídico-tributários, designadamente na vertente que diz respeito aos fins ou finalidades dos impostos. Os impostos passaram a ser encarados como um instrumento não apenas de angariação de receita, mas também, e muitas vezes a título principal, como instrumento de modelação e ordenação económica e social.

É nesta medida que pensamos que a expressão mais apropriada para, a nível tributário, caracterizar as alterações decorrente do desenvolvimento do Estado Social de Direito foi que

<sup>69</sup> Com reflexo na máxima de Edimburgo “*leave them as you find them*”, no sentido do favorecimento da neutralidade fiscal, de acordo com a qual o sistema tributário em geral, e os impostos em particular, não devem ter um papel determinante na definição da posição relativa dos agentes e intervenientes económicos.

<sup>70</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 228.

<sup>71</sup> De entre os teóricos deste movimento pode assinalar-se John Maynard KEYNES, com obras tais como *Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*, Lisboa, Relógio d'Água, 2010 e Karl Gunnar MYRDAL, com obras tais como *The Political Element in the Development of Economic Theory*, London, Routledge and Kegan Paul Ltd, 1961.

<sup>72</sup> Neste sentido, Ana Assis PACHECO, *Dos impostos Fiscais aos Impostos Extrafiscais. Do Estado Liberal ao Estado Social*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusitana, 2010, p. 52.

José Casalta NABAIS, por seu lado, faz uma referência mais ou menos utópica à possibilidade da instituição de um “Estado Tributário”, por via do qual o respeito pelo dualismo entre Estado e economia seria alcançado não por via do primado dos impostos enquanto fonte de receita estadual a cargo da generalidade dos cidadãos para fazer face às despesas e tarefas públicas, mas por via da instituição maioritária de tributos bilaterais, ou seja, por taxas – cfr. Por uma *Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 186.

delas resultou o advento do Estado Extrafiscal<sup>(73)</sup>, no sentido em que o imposto passou à categoria de “instrumento indispensável ao financiamento e à promoção dos direitos fundamentais de terceira geração”<sup>(74)</sup>.

O imposto vem a ser assumido e encarado pelo Estado como um instrumento importante de modelação, transformação e adequação da generalidade do tecido económico-social. Os tributos passam a ter também por finalidade promover a justiça social, a igualdade de oportunidades, bem como a correcção de desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento<sup>(75)</sup>.

Esta vertente da tributação resulta claramente assumida na nossa Constituição, de conformidade com o disposto no respectivo art. 103.º, n.º 1, onde, para além da já referida função financeira, se reconhece ao sistema fiscal a finalidade de promoção de uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza<sup>(76)</sup>. Os impostos possuem subjacente à sua própria natureza certas e determinadas funções extrafiscais e não apenas funções recaudatórias. Estão em causa as finalidades que Manuel PIRES apelida de “extra-fiscais ou de ordenação” enquanto características inerentes aos impostos, conforme já referimos. Por seu lado, também Nuno Sá GOMES faz referência aos impostos *extrafiscais*, que não têm por finalidade exclusiva o financiamento de despesas públicas mas antes visam contrariar certos comportamentos dos contribuintes e a medida da respectiva eficácia não está associada à receita angariada<sup>(77)</sup>.

Seria deste modo possível identificar, sob ponto de vista finalístico ou teleológico, uma dupla finalidade nos tributos públicos: uma finalidade intra-sistemática, em que o propósito recaudatório ou relector seria dominante e uma finalidade extra-sistemática, em que o propósito relector seria secundário ou até alheio à própria norma tributária, que nem assim deixaria de o ser<sup>(78)</sup>. Subjacente à criação de todas as normas jurídico-fiscais de tributação ou normas jurídico-fiscais de não tributação, estariam associados efeitos de natureza económica e social, mesmo quando tais efeitos não são objectivamente antecipados pelo legislador. Decorre deste entendimento uma recusa em reconhecer que o conjunto de normas jurídico-tributárias

<sup>73</sup> Expressão utilizada por Sérgio VASQUES em *Os Impostos do Pecado: O Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Coimbra, Almedina, 1999, pag. 112.

<sup>74</sup> Cfr. Sílvia Galvão TELES, *A Extrafiscalidade na Constituição da República Portuguesa de 1976*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusitana, 2011, p. 200.

<sup>75</sup> Cfr. art. 5.º, n.º 1, da LGT.

<sup>76</sup> Os fins constitucionais da tributação decorrentes do n.º 1, do art. 103.º da Constituição, estão reflectidos no art. 5.º, n.º 1, da LGT, seguindo um modelo em uso e vários países – cfr. António Lima GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2000, p. 55.

<sup>77</sup> Cfr. Nuno Sá GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, Rei dos Livros, 2003, p. 67.

<sup>78</sup> Cfr. Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 135.

seja dotado de neutralidade, face ao panorama económico e social sobre que incidem, ao contrário do que chegou a ser defendido pela doutrina fiscal liberal<sup>(79)</sup>.

Sob o ponto de vista finalístico ou teleológico, a lei actualmente reconhece expressamente aos tributos (género) e aos impostos (espécie) a capacidade de prossecução de outras finalidades que não meramente relectoras ou recaudatórias. De conformidade com o disposto no art. 5.º, n.º 1, da LGT, além de visar a satisfação das necessidades do Estado e de outras entidades públicas, a tributação tem também por finalidade a promoção da justiça social, a igualdade de oportunidades e a correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Esta formulação legal pode ser encarada como equivalente à elevação das finalidades extrafiscais ao estatuto de elemento essencial do conceito de imposto<sup>(80)</sup>.

Pensamos que este entendimento encontra fundamento acrescido no disposto no art. 7.º, n.º 3, da LGT. A primeira parte desta norma legal alude ao facto de que a tributação, por via de regra, não deve discriminar qualquer profissão, actividade ou prejudicar a prática de actos legítimos de carácter pessoal. No entanto, na segunda parte dessa mesma norma legal é expressamente consagrada a possibilidade de o legislador introduzir factores de discriminação, a vários níveis, por via da tributação.

E tais discriminações podem ser feitas pela via negativa, mediante a introdução de agravamentos, traduzidos por exemplo na previsão de taxas agravadas de imposto para certas profissões ou sectores de actividade. O agravamento da taxa de imposto pode tornar mais oneroso o exercício de uma certa actividade e por isso servir de desincentivo ao respectivo exercício. Uma discriminação, pela via positiva, de certos sectores de actividade pode traduzir-se na concessão de benefícios fiscais. Este mecanismo, pelo contrário, reduz a carga fiscal sobre o sector pretendido e constitui um incentivo ao respectivo desenvolvimento, na medida em que resulta na ampliação das respectivas margens de lucro líquido.

Este preceito consagra, assim, uma extensa margem de extrafiscalidade a favor do legislador, na modelação da tributação e dos impostos. Partindo do princípio de que é prerrogativa do legislador ordinário precisamente a definição, em última análise e dentro dos limites da Constituição, das prioridades nos mais variados domínios (sejam eles de natureza económica, social, ambiental ou quaisquer outros), não pode deixar de entender-se, face ao

<sup>79</sup> De acordo com a doutrina tributária liberal, os impostos deviam apenas afectar o rendimento sem propiciar ou induzir comportamentos evasivos no contribuinte, de molde a garantir a respectiva neutralidade. Para um desenvolvimento desta perspectiva v. Adam Smith, *The Wealth of Nations*, Bantam Classics, 2003.

<sup>80</sup> Segundo cremos, as finalidades extrafiscais fazem parte integrante do próprio conceito de imposto, razão pela qual julgamos estar desactualizada a perspectiva defendida por Pedro Soares MARTÍNEZ, no sentido de que os fins extrafiscais não constituem um elemento essencial deste conceito – cfr. *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1995, p. 30.

referido art. 7.º, n.º 3, da LGT, que a tributação pode ser utilizada como instrumento fundamental na respectiva modelação e prossecução.

É também nesta medida e sentido que se afigura perfeitamente legítima a possibilidade de utilização de instrumentos de natureza tributária para contrariar um fenómeno com a danosidade económica e social que é unanimemente reconhecida à corrupção.

O *fenómeno da extrafiscalidade*, se assim se pode chamar, carece de alguma concretização e definição. É esta a tarefa que agora nos propomos fazer, atendendo de perto às posições defendidas alguma doutrina nesta matéria, que desde há algum tempo vem propondo uma redefinição do conceito de imposto<sup>(81)</sup>, sublinhando a função instrumental do respectivo elemento teleológico ou finalístico, de molde a nele integrar os chamados fins *extrafiscais*, entre os quais podem avultar, em nosso entender, os do combate ao fenómeno da corrupção.

#### a) Contributos da doutrina nacional

Segundo José Casalta NABAIS, que aqui vamos seguir de perto, a extrafiscalidade pode ser definida como o “conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados económicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas”<sup>(82)</sup>. Nestes termos, seria possível distinguir, dentro do mesmo sistema jurídico-tributário, um conjunto de impostos e normas jurídico-fiscais com finalidade especificamente recaudatória e de angariação de receita para fazer face a despesas pública, de um outro segmento normativo jurídico-tributário em que essa finalidade relectora é lateral ou secundária. Este segundo conjunto de normas seria integrante daquilo que este autor apelida de direito económico fiscal, no âmbito do qual o direito fiscal em geral e os impostos, em particular, seriam encarados e utilizados activa e preponderantemente como instrumentos de promoção da justiça social, de igualdade de oportunidades ou, em geral, de outros objectivos relevantes de natureza económica e social.

Os dois domínios deste direito económico fiscal, de acordo com este autor, seriam constituídos pelos impostos extrafiscais (onde se incluíam os agravamentos das taxas dos impostos fiscais com finalidades económicas, sociais ou outras) e pelos benefícios fiscais<sup>(83)</sup>. No

<sup>81</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, in “Stvdia Iuridica”, 5, Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra, Coimbra Editora, 1994, p. 148

<sup>82</sup> Cfr. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 629 e segs.

<sup>83</sup> José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 425 e segs.

domínio dos impostos extrafiscais seria ainda possível distinguir duas modalidades: os impostos extrafiscais em sentido amplo e os impostos extrafiscais em sentido estrito.

Os impostos extrafiscais em sentido amplo seriam caracterizados pela dose de extrafiscalidade inerente à generalidade dos impostos, no sentido de que subjacente às mesmas está sempre a produção de efeitos económicos ou sociais. Consoante a intensidade desses efeitos, essa extrafiscalidade poderia ser denominada de imanente ou concorrente. Deste modo, nos instrumentos extrafiscais caracterizados por uma extrafiscalidade concorrente as finalidades perseguidas (por exemplo com propósitos dissuasivos, em matérias de natureza económica, social, ou outras) estariam numa relação de equilíbrio com a finalidade típica de angariação de receita. Por outro lado, os instrumentos caracterizados por uma extrafiscalidade imanente incluiriam a generalidade das normas de direito fiscal, que por via de regra têm subjacente a produção de efeitos económicos e sociais, mesmo quando estes não são pretendidos pelo legislador<sup>(84)</sup>.

Em ambos os casos, porém, não se verificaria um desvio significativo do imposto em relação àquilo que se pode considerar como a sua natureza intrínseca, que é a de angariação de receita para satisfação de necessidades públicas.

Nos impostos extrafiscais em sentido estrito, segundo o mesmo autor, o mesmo já não sucederia. Este tipo de impostos seria detentor de um carácter excepcional num duplo sentido<sup>(85)</sup>. Por um lado, constituiriam uma excepção na medida em que não teriam por objectivo a angariação de receita fiscal, apesar de inseridos no sistema fiscal, cuja principal função constitucionalmente determinada é precisamente a da angariação de receitas para a satisfação das despesas públicas. Também constituiriam uma excepção no sentido em que serviriam de instrumentos decisivos de modelação económica e social. Esta vertente intervencionista seria contrária ao princípio geral da autonomia privada, designadamente nas vertentes económica e social.

O entendimento supra descrito afigura-se-nos isento de reparos, no que aos benefícios fiscais diz respeito. Neste âmbito, a lei é taxativa no sentido do reconhecimento do respectivo carácter excepcional, na medida da respectiva utilização com vista à tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes, que sejam superiores aos da tributação que impedem<sup>(86)</sup>.

<sup>84</sup> Por oposição, José FAUSTINO faz referência ao princípio da neutralidade, em termos económicos, como princípio geral orientador do sistema fiscal e, em especial, da tributação do rendimento pessoal – cfr. *IRS: De Reforma em Reforma – Colectânea de Textos (Publicados e Inéditos)*, Lisboa, Áreas Editora, 2003, p. 285.

<sup>85</sup> Nesta dupla vertente excepcional este autor inclui os benefícios fiscais - *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 427.

<sup>86</sup> De conformidade com o disposto no art. 2.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, designado por Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Todavia, já temos dúvidas se idêntico entendimento é sustentável no que diz respeito aos impostos extrafiscais, sejam eles integrados na extrafiscalidade em sentido amplo ou na extrafiscalidade em sentido estrito, de acordo com a terminologia adoptada por este autor.

O primeiro e mais importante argumento no sentido de que a extrafiscalidade constitui, pelo menos hodiernamente, um fenómeno *normal* associado ao sistema fiscal pode ser encontrado na própria Constituição. O art. 103.º, n.º 1, da Constituição, para além da satisfação das necessidades financeiras do Estado, atribui expressamente ao sistema fiscal a função de promover uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza. Por outro lado, no art. 104.º, n.º 1, da mesma lei fundamental e no que à tributação do rendimento das pessoas singulares diz respeito, refere-se expressamente que esta tributação deve contribuir para a diminuição das desigualdades. Por fim, no art. 81.º, n.º 1, al. b) do mesmo diploma fundamental, vem referido que de entre as finalidades prioritárias do Estado no âmbito económico e social destaca-se a política fiscal, como meio essencial de promoção da justiça social, de assegurar as igualdades de oportunidades e de correcção das desigualdades na promoção da riqueza e do rendimento.

Em todos os casos acima citados, a lei fundamental atribui expressamente ao sistema fiscal a prossecução de finalidades perfeitamente estranhas à função tradicional de angariação de receita. A lei fundamental, em vários preceitos, associa ao sistema fiscal duas funções essenciais: uma função financeira e uma função de regulação, pelo menos, a nível económico e social. Por estas razões pode afirmar-se com propriedade que “a actividade tributária é essencialmente um modo de actuação pública visando objectivos de política económica e social”<sup>(87)</sup>.

Em segundo lugar, é possível encontrar na lei ordinária um reforço destes objectivos extrafiscais atribuídos ao próprio sistema fiscal. Nos termos do disposto no art. 5.º, n.º 1, da LGT, para além da satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas, a tributação tem por finalidade a (i)promoção da justiça social, a (ii)promoção da igualdade de oportunidades e a (iii)promoção de medidas tendentes à correcção das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento. Em nosso entender, também decorre desta redacção legal a atribuição ao sistema fiscal de uma função de prossecução de finalidades extrafiscais com carácter de normalidade ou regularidade, e não a título excepcional.

O sentido deste preceito legal é reforçado pelo teor do já mencionado art. 7.º, n.º 3, *in fine*, da LGT. Este preceito legal vai um pouco mais além do que o anterior, em sede definição

<sup>87</sup> Cfr. António Lima GUERREIRO, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001, p. 56.

dos próprios objectivos extrafiscais a cargo da tributação e, por inerência, do sistema fiscal. Na verdade e para além da possibilidade de introdução de discriminações a nível tributário com vista à prossecução de finalidade de natureza económica e social, esta norma legal prevê que tais discriminações possam ser extensíveis a finalidades de natureza ambiental ou outras. À utilização neste contexto do pronome demonstrativo indefinido “outras” não pode deixar de ser reconhecido o devido significado. Esse significado, em nosso entender, está relacionado a concessão de uma ampla possibilidade de modelação dos objectivos da tributação em função de imperativos de natureza extrafiscal. E a definição desses imperativos seria sempre tarefa do legislador ordinário, dentro dos parâmetros constitucionais, com vista à concretização das finalidades inerentes ao Estado Social de Direito.

b) Contributos da doutrina espanhola

A doutrina espanhola, por seu lado, também discorre com alguma profundidade acerca do fenómeno da extrafiscalidade. Um dos melhores exemplos nesta matéria pode ser encontrado no trabalho desenvolvido por Juan Enrique VARONA ALABERN<sup>(88)</sup>, que agora vamos seguir de perto. Desde logo, este autor distingue dois tipos de tributos extrafiscais: os impostos extrafiscais em sentido próprio e os tributos extrafiscais em sentido impróprio, de acordo com a influência que sobre os mesmos incide a finalidade extrafiscal pretendida.

Os tributos extrafiscais em sentido impróprio seriam tributos com uma natureza primordialmente fiscal, traduzida numa finalidade acentuadamente recaudatória, aos quais são acrescentadas notas de extrafiscalidade, traduzidas em incentivos ou benefícios, mediante a variação correspondente da taxa aplicável. Este autor menciona, como exemplos típicos nesta matéria, entre outros, o caso dos impostos sobre o tabaco e o jogo, em que a vertente extrafiscal se traduz no propósito de reduzir ou condicionar certos hábitos de consumo. Todavia, tal desiderato extrafiscal opera-se essencialmente mediante o aumento da carga fiscal sobre os correspondentes factos tributários, que constituem manifestações típicas de capacidade contributiva dos respectivos sujeitos passivos. Refere ainda que esta técnica fiscal é susceptível de resultar na maior parte das vezes em situações de dupla tributação.

O mesmo já não sucederia no caso dos tributos extrafiscais em sentido próprio. Estes tributos, pelo contrário, seriam estruturalmente criados com vista à prossecução de uma finalidade marcadamente extrafiscal, a qual estaria reflectida nos seus elementos essenciais. Um

---

<sup>88</sup> Cfr. Juan Enrique VARONA ALABERN, *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 28 e segs.



dos exemplos adiantados por este autor deste tipo de tributos são os direitos aduaneiros, que apesar de incidirem sobre claras manifestações de riqueza e de capacidade contributiva, estão estruturalmente concebidos para a prossecução de uma finalidade marcadamente extrafiscal, traduzida na protecção da produção interna, de um espaço económico.

De acordo com este autor, seriam três as características fundamentais de um tributo extrafiscal em sentido próprio: (i) deve estar em causa um tributo estruturado com uma finalidade específica alheia à angariação de receita fiscal; (ii) a finalidade extrafiscal deve integrar a estrutura interna do tributo e constituir o elemento fundamental de definição da taxa aplicável<sup>(89)</sup>; (iii) por fim, o tributo deve ser permeável à satisfação, por parte do sujeito passivo, da respectiva finalidade extrafiscal, prevendo a variação da taxa aplicável em função desse facto.

Este autor propõe ainda uma segunda divisão nesta matéria, fundamentalmente em função do peso e distribuição do princípio da capacidade contributiva na estrutura do tributo. Dirigindo-se especificamente à subespécie impostos, é feita uma distinção entre impostos extrafiscais regulares e impostos extrafiscais irregulares.

O imposto extrafiscal regular, apesar de perseguir uma finalidade eminentemente extrafiscal (no sentido de que não visa a título principal a angariação de receita fiscal), seria permeável às manifestações de capacidade contributiva do respectivo sujeito passivo. Deste modo, apesar de neste tipo de imposto se verificar uma relação antagónica entre a respectiva vertente fiscal e extrafiscal, típica dos impostos extrafiscais (ou seja, neste imposto quanto melhor se cumprir a finalidade extrafiscal, menor será o montante de receita fiscal angariada), verifica-se uma relação proporcional entre a vertente fiscal e o princípio da capacidade contributiva.

Isto significa que uma variação positiva ou incremento da capacidade contributiva do sujeito passivo deste imposto iria traduzir-se num aumento de receita fiscal, de conformidade com a configuração feita nesse sentido do correspondente facto tributário e apesar de este visar especificamente uma finalidade extrafiscal. VARONA ALABERN apelida este imposto (extrafiscal) de regular, na medida em que ainda conservaria na sua estrutura características típicas dos impostos fiscais, onde avulta a permeabilidade à capacidade contributiva do sujeito passivo.

O mesmo já não sucederia no chamado imposto extrafiscal irregular. Neste tipo de imposto a prossecução plena da finalidade extrafiscal pressuporia uma diminuição drástica ou até mesmo de preferência uma receita fiscal nula. Ocorreria neste imposto uma total

---

<sup>89</sup> Enquanto factor abstracto de quantificação do montante do imposto devido – cfr. Alberto XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Coimbra, 1981, p. 298.

desconsideração do princípio da capacidade contributiva, enquanto critério orientador da tributação. Neste sentido, o preenchimento da finalidade extrafiscal deste imposto resultaria numa diminuição e/ou eliminação da receita tributária numa relação inversamente proporcional ao incremento da capacidade contributiva manifestada pelo sujeito passivo de imposto. Daqui resulta que a receita fiscal angariada diminuiria quando aumentassem os reflexos de capacidade contributiva manifestada e aumentaria quando diminuíssem esses mesmos reflexos de capacidade contributiva do sujeito passivo de imposto. Seria portanto um imposto tipicamente dirigido à modelação de comportamentos e de intervenção de cariz económico ou social.

c) Uma noção conceptual possível de imposto extrafiscal

Em face do que ficou supra referido pensamos ser desde já possível fazer uma síntese conceptual susceptível de abranger as características essenciais deste tipo de imposto. São dois os aspectos em que, em nosso entender, se pode fundamentar a distinção entre impostos extrafiscais e os impostos de natureza tipicamente fiscal: (i) em função do respectivo elemento finalístico e (ii) em função da relevância do princípio da capacidade contributiva enquanto critério orientador da tributação.

Nesta medida, o imposto extrafiscal pode ser definido como a prestação patrimonial, unilateral, definitiva, estabelecida através de uma norma jurídica, a favor de uma pessoa colectiva de direito público, sem carácter sancionatório, visando a título principal a prossecução por via fiscal de finalidades concretas de ordenação de natureza económica, social, ambiental ou de outra natureza.

## **5. Algumas notas de extrafiscalidade nos impostos e nos benefícios fiscais em Portugal**

### **5.1 Nos impostos**

Existem diversos exemplos em Portugal de impostos extrafiscais, no sentido a que vimos fazendo referência. É relativamente reduzido o número de impostos estruturado de maneira a que seja possível identificar a prossecução de uma finalidade específica para além da angariação de receitas<sup>(90)</sup>. Por outro lado, são abundantes os exemplos de impostos que tiveram e têm por

---

<sup>90</sup> Cfr. Manuel PIRES, *Fiscalidade e Ambiente*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusíada, 2011, p. 222.

finalidade dominante o condicionamento de comportamentos sociais e económicos, paralelamente à finalidade de angariação de receita para financiamento da despesa pública. Este último tipo de impostos extrafiscais integraria o domínio da chamada extrafiscalidade *concorrente*, na terminologia utilizada por José Casalta NABAIS<sup>(91)</sup>.

Em nosso entender e conforme iremos referir, a tributação autónoma das despesas não documentadas é um exemplo típico de um imposto extrafiscal. Nesta tributação resulta clara a existência de dois objectivos fundamentais. Por um lado, o objectivo de angariação de receita fiscal, mediante a fixação de uma taxa de imposto desproporcional e sem relação directa com a capacidade contributiva evidenciada. Por outro lado, o objectivo de desincentivar o recurso ao mecanismo das despesas não documentadas, de molde a evitar, por exemplo, uma tributação à taxa de 70%, no caso previsto no art. 88.º, nº 2, do CIRC.

Existem muitos outros exemplos de impostos onde predominou e onde ainda predomina a preocupação de evitar comportamentos ou condicionar opções de natureza económica em simultâneo com o propósito de angariação de receita.

a) Em sede de tributação do património:

Exemplos típicos nesta matéria resultaram desde logo do Decreto-Lei nº 375/74, de 20 de Agosto, do Decreto-Lei nº 445/74, de 12 de Setembro e do Decreto-Lei nº 152/82, de 3 de Maio, em sede de tributação do património.

No art. 3.º, nº 1, do Decreto-Lei nº 375/74 vinha referido que a taxa de contribuição predial rústica poderá, por proposta da Secretaria de Estado da Agricultura, ser elevada para 25% no primeiro ano, 40% no segundo e 50% nos seguintes, em relação aos prédios rústicos que, por razões imputáveis aos respectivos titulares, não sejam cultivados na sua totalidade ou em parte ou neles não se atinjam níveis de produtividade permitidos pelas potencialidades dos solos. Já em relação à contribuição predial urbana, no art. 4.º, nº 4, deste diploma legal vinha ainda previsto que os terrenos para construção que ficassem devolutos ficariam sujeitos a esta contribuição às taxas de 20% no primeiro ano, 30% no segundo e 40% nos seguintes, até se verificar o início da construção.

Também no domínio da contribuição predial urbana, o art. 18.º, nº 1, do Decreto-Lei nº 445/74 previa que os fogos em regime de arrendamento urbano que se mantivessem devolutos ficavam sujeitos a tributação às taxas constantes do Código de Contribuição Predial e do Imposto

<sup>91</sup> Cfr. José Casalta NABAS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 426.

sobre a Indústria Agrícola durante o prazo de 120 dias contado após a verificação de um dos factos previstos no art. 5.º, n.º 2, do mesmo diploma. Decorrido esse prazo e pelo prazo adicional de 3 meses, os imóveis devolutos ficariam sujeitos a uma taxa de contribuição predial urbana de 25%. Essa taxa seria elevada para 40% findo aquele prazo de 3 meses, taxa essa que perduraria até à celebração de um contrato de arrendamento envolvendo o imóvel respectivo.

Por outro lado e ainda no domínio da contribuição predial urbana, relativamente aos terrenos para construção, o Decreto-Lei n.º 152/82, de 3 de Maio também previu um regime singular de tributação, no âmbito do qual também foi dada preeminência a objectivo de natureza extrafiscal. O art. 8.º deste diploma legal fazia recair sobre os proprietários de terrenos localizados em área de desenvolvimento ou de construção urbana prioritários, certos deveres perante as respectivas Câmaras Municipais, relacionados com urbanização desses terrenos. Na eventualidade de esses deveres não serem cumpridos dentro do prazo fixado, o art. 16.º desse diploma previa a sujeição desses terrenos a um regime tributário especial, tendente a atenuar os custos sociais decorrentes da não utilização dos terrenos.

Nos casos acima descritos, a tributação em questão parece assumir uma natureza sancionatória<sup>(92)</sup>, no sentido de que a lei pretendeu sujeitar os proprietários de imóveis ao pagamento de taxas agravadas de imposto, na eventualidade de estes não adoptarem certas condutas. Em nosso entender, uma conclusão no sentido sancionatório deste tipo de tributação não se afigura correcta. Tanto nestes casos, como nos exemplos que se seguem, o contribuinte possuía de facto uma opção quanto ao preenchimento ou não do facto gerador do imposto e, consequentemente, quanto ao nascimento da obrigação tributária. Esta é uma das notas fundamentais características do imposto extrafiscal, na medida em que esta possibilidade de opção tem subjacente o intuito do legislador de condicionar ou orientar a possibilidade optativa num certo sentido, mais precisamente com uma certa finalidade, conforme faremos referência.

Mais recentemente verificou-se de certo modo uma certa recuperação destes mecanismos jurídico-tributários. Em sede de Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e de conformidade com as alterações introduzidas pelo art. 141.º da Lei n.º 64-B/2011, de 30 de Dezembro, ao art. 112.º, n.º 3, do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), actualmente os proprietários que deixarem devolutos ou em ruínas prédios urbanos, ficam sujeitos ao pagamento do triplo das taxas de IMI aplicáveis à generalidade dos prédios urbanos.

---

<sup>92</sup> Neste sentido, Nuno Sá GOMES, *Notas sobre o Problema da Legitimidade e Natureza da Tributação das Actividades Ilícitas e dos Impostos Proibitivos, Sancionatórios e Confiscatórios*, in "Estudos", vol. II, Centro de Estudos Fiscais (Comemoração do XX Aniversário da sua Institucionalização), Lisboa, 1983, p. 741.

O facto gerador da obrigação tributária em todos os exemplos acima descritos seria, deste modo, um comportamento omissivo do sujeito passivo de imposto. Por esta via, pretendeu-se e ainda se pretende claramente instrumentalizar as normas tributárias e as taxas nestas previstas, com vista a alcançar objectivos de natureza económica e social. De entre as finalidades abrangidas por estes diplomas podem sublinhar-se as de evitar o abandono ou o não cultivo diligente de prédios rústicos, num contexto histórico e social em que se pretendia o desenvolvimento do sector terciário, designadamente no período pós 25 de Abril de 1974.

De igual modo, são também imperativos de natureza económica e social relacionados com o problema da falta ou degradação do parque habitacional, que estiveram na origem da penalização, pela via tributária, da omissão do arrendamento de imóveis destinados à habitação, da omissão de reconstrução de prédios urbanos degradados ou da omissão de construção urbana de certos terrenos a esta destinados. Por este motivo, a majoração introduzida através deste imposto teve subjacente o objectivo de dotar os municípios nacionais de um instrumento de gestão urbanística<sup>(93)</sup>, configurando a tributação uma finalidade clara de modelação de comportamentos e de ordenação nesta matéria.

Tendo em conta os termos e o modo como se encontra configurada, pensamos que a tributação que decorre da aplicação do art. 112.º, n.º 3, do CIMI, pode ser qualificada como uma manifestação de extrafiscalidade pura<sup>(94)</sup>. A finalidade desta tributação não se reconduz à angariação de receita fiscal. O objectivo dominante é precisamente o inverso. A norma em questão visa motivar os proprietários dos imóveis abrangidos pela respectiva previsão a evitarem os comportamentos omissivos que se traduzem no agravamento da tributação. Nesta medida, quanto menor for a receita fiscal proveniente da aplicação desta norma, maior será a medida do respectivo sucesso e do cumprimento da finalidade subjacente à respectiva criação.

Por outro lado, neste imposto é igualmente manifesto o antagonismo estabelecido entre a taxa de imposto aplicável e a capacidade contributiva manifestada pelo sujeito passivo. No âmbito de aplicação, por exemplo, do art. 112.º, n.º 1, do CIMI a angariação de um inquilino por parte do proprietário de um imóvel resultará, por via de regra, num benefício patrimonial traduzido no recebimento das correspondentes rendas. Esse facto traduzir-se-á num claro e inequívoco incremento da respectiva capacidade contributiva. Todavia e paradoxalmente, esse proprietário verá reduzida a sua carga fiscal por via da aplicação da referida norma legal.

<sup>93</sup> Cfr. Neste sentido, José Maria Fernandes PIRES, *Lições de Imposto sobre o Património e do Selo*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 460.

<sup>94</sup> De conformidade com a terminologia utilizada por VARONA ALABERN, estamos perante um imposto extrafiscal irregular – cfr. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 106 e segs.

No entanto e conforme já deixamos referido, o paradoxo aqui é meramente aparente. Veja-se a hipótese de um proprietário que, de molde a evitar o acréscimo de carga fiscal que decorreria do prolongamento da desocupação de um imóvel, até estivesse disposto a conceder uma redução da renda a potenciais interessados com vista a garantir a celebração de um contrato de arrendamento. Neste caso, verificar-se-ia um preenchimento pleno e satisfatório da finalidade extrafiscal subjacente à criação desta concreta norma tributária, pois teria contribuído para a dinamização do mercado do arrendamento e para redução do valor das rendas praticadas.

b) Em sede de impostos especiais sobre o consumo:

Os princípios gerais orientadores da tributação do consumo decorrem do n.º 4, do art. 104.º da Constituição. De acordo com esta norma, a tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo. Existem, na verdade, preocupações de natureza económica e social que justificam a tributação do consumo de certos bens, mediante a criação de certos impostos ditos *especiais*. Trata-se de uma excepção àquilo que se pode apelidar de regime *geral* da tributação do consumo, que decorre da aplicação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA), tanto mais que uma das características mais prezadas deste imposto é precisamente a sua neutralidade<sup>(95)</sup>.

Estes impostos têm, portanto, natureza extraordinária em relação à tributação geral do consumo realizada em sede de IVA, sendo a respectiva admissibilidade prevista pela actual Directiva IVA<sup>(96)</sup>. Os impostos especiais de consumo têm inegavelmente servido ao longo do

<sup>95</sup> O imposto de valor acrescentado, que pretendeu harmonizar a tributação do consumo a nível comunitário, foi introduzido através da Directiva 77/388/CEE, do Conselho das Comunidades Europeias, de 17 de Maio de 1977 (também conhecida por Sexta Directiva, que entrou em vigor em 1-1-1978), relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios, sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme.

Este imposto está configurado como um imposto geral sobre todos os actos de consumo a título oneroso, destinando-se a incidir sobre as mais diversas fases em que se decompõe o circuito económico.

O princípio da neutralidade é, paralelamente ao princípio da subsidiariedade, uma das traves mestras deste imposto. Em termos genéricos, de acordo com este princípio, a tributação do consumo através do IVA não pode interferir nas decisões ou opções de carácter económico nem a respectiva taxa pode conduzir a discriminação entre bens/mercadorias semelhantes.

Por outro lado, não está subjacente à essência deste imposto qualquer tipo de pretensão de regulação de comportamentos de natureza social. O imperativo da rigorosa observância do princípio da neutralidade vem sendo sucessivamente sublinhada pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia, conforme se pode constatar, a título exemplificativo, através do acórdão 23 de Abril de 2009, Processo C-357/07 (disponível para consulta em [www.eu-lex.europa.eu](http://www.eu-lex.europa.eu)).

Esta breve referência permite identificar facilmente por que motivos se impõe o recurso a impostos *especiais* sobre o consumo por parte do legislador, quando por via da tributação este pretenda modelar comportamentos sociais ou perseguir objectivos económicos.

Para uma análise mais profunda do princípio da neutralidade associado ao IVA, vide Clotilde Celorico PALMA, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 61 e seguintes.

<sup>96</sup> De conformidade com o disposto no art. 401.º da Directiva 2006/112/CE, do Conselho, de 28 de Novembro de 2006, onde se refere genericamente que, sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros podem manter e introduzir impostos sobre contratos de seguros e sobre jogos e apostas, impostos especiais de consumo, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios.

tempo como um dos instrumentos mais relevantes que o poder político se tem servido para, por via da tributação, condicionar atitudes ou comportamentos sociais e perseguir objectivos de natureza económica<sup>(97)</sup>. E este propósito tem vindo a ser realizado por uma via positiva ou de incentivo ao consumo de bens tidos como benéficos, ou pela via negativa ou de penalização do consumo de bens tidos como prejudiciais ou de consumo supérfluo<sup>(98)</sup>.

O incentivo ou penalização do consumo, por regra, opera-se mediante a redução ou o aumento das várias taxas de tributação aplicáveis, tendo em conta que a correspondente carga fiscal é sempre repercutida no consumidor final pelos operadores económicos que previamente suportaram a tributação. Esta característica da repercussão permite identificar os impostos especiais de consumo como impostos indirectos. A relevância desta tributação enquanto instrumento para prossecução de objectivos de natureza extrafiscal resulta não só do referido art. 104.º, n.º 4, da Constituição como também directamente da lei ordinária.

O actual Código dos Impostos Especiais de Consumo (CIEC)<sup>(99)</sup> consagra um princípio legitimador específico para esta tributação, que é distinto daquele que se aplica à generalidade dos impostos. O art. 4.º, n.º 1, da LGT estabelece que os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva do sujeito passivo, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património. A capacidade contributiva é, assim, simultaneamente pressuposto e critério da tributação. O CIEC, por seu lado, consagra o que se pode considerar como uma verdadeira derrogação ao princípio geral decorrente daquele preceito legal<sup>(100)</sup>.

No art. 2.º, n.º 1, do CIEC vem referido que os impostos especiais sobre o consumo obedecem ao princípio da equivalência, procurando onerar os contribuintes na medida dos custos que estes provocam nos domínios do ambiente e da saúde pública, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária. Uma das principais finalidades desta tributação, de natureza extrafiscal, passa pela transferência e imputação aos consumidores dos custos sociais associados à utilização de certos bens. Esta realidade leva alguma doutrina a referir-se aos contornos comutativos dos impostos especiais de consumo. Essa comutatividade passaria pelo

<sup>97</sup> Para uma análise da evolução histórica recente dos impostos especiais sobre o consumo vide Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra, Almedina, 2001, p. 27 e segs.

<sup>98</sup> A doutrina faz referência a bens de mérito (*merit goods*) ou a bens de demérito (*demerit goods*), no contexto dos bens individuais (por contraposição aos bens colectivos) que seriam merecedores de tutela por parte das Finanças Públicas. Em relação aos bens individuais de demérito admite-se a possibilidade de o Estado tentar excluir ou diminuir o respectivo consumo, por via do aumento da taxa do imposto que incide sobre certos bens, que inviabilizaria as escolhas do consumidor por razões económicas.

O inverso também sucederia, mediante a redução da taxa de imposto aplicável, que tornaria o consumo de certos bens economicamente mais atractiva, em relação aos chamados bens de mérito – cfr. Sérgio VASQUES, *Os Impostos do Pecado: o Alcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Coimbra, Almedina, 1999, p. 26 e segs.

<sup>99</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 73/2010, de 21 de Junho.

<sup>100</sup> Neste sentido, Carlos VICENTE, *A Extrafiscalidade dos Impostos Especiais sobre o Consumo*, in “Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto”, vol. 3, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 185.

estabelecimento de uma relação de troca entre o Estado e o conjunto de pessoas utilizadoras ou consumidoras de certos bens, em que por intermédio de uma tributação “correctiva”, estas assumiriam pelo menos parte dos custos sociais associados a esse consumo<sup>(101)</sup>.

O consumo excessivo de bens como, por exemplo, as bebidas alcoólicas, o tabaco ou os combustíveis acarreta um conjunto de custos. Esses custos reflectem-se, desde logo, a nível social, em termos dos prejuízos para a saúde pública que resultam num acréscimo de despesas de tratamento e de assistência médica a cargo do sector público de saúde, decorrentes do consumo excessivo de bebidas alcoólicas ou de tabaco. Mas também possuem um reflexo a nível ambiental, designadamente em termos de degradação da qualidade do ar e aumento das emissões de dióxido de carbono, no que aos combustíveis e à utilização de viaturas automóveis diz respeito<sup>(102)</sup>.

Outra vertente extrafiscal desta tributação decorre claramente do próprio texto legal, supra referido. Tendo em conta o respectivo potencial repressor de certos consumos, selectivamente determinados pelo legislador, os impostos especiais de consumo assumem por essa via a natureza de verdadeiros impostos proibitivos ou de estrangulamento. Ao invés de proibir declaradamente o consumo de certos bens<sup>(103)</sup>, com a consequente limitação da possibilidade de escolha individual de cada cidadão, o legislador opta por *sancionar economicamente*, por via de uma tributação acrescida, esses consumos.

Pese embora o que fica sobredito, não pode deixar de referir-se que os impostos especiais de consumo possuem uma vertente *fiscal* muito acentuada, podendo mesmo dizer-se que o objectivo de angariação de receita é uma das razões principais subjacentes a esta tributação. Por via de regra, esta tributação incide sobre bens de procura rígida, no sentido de que o incremento dos respectivos preços não se traduz numa diminuição proporcional da correspondente procura e consumo<sup>(104)</sup>. Ou seja, quando estão em causa bens que o consumidor

<sup>101</sup> Para um maior desenvolvimento acerca do princípio da equivalência e da comutatividade associada aos impostos especiais de consumo, vide Sérgio VASQUES, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 206 e segs.

<sup>102</sup> Cfr. António Brigas AFONSO, *Noções Gerais sobre os Impostos Especiais de Consumo*, in “Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto”, vol. 3, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 27.

<sup>103</sup> De entre os exemplos clássicos de tentativa condicionamento, por via legislativa, de hábitos de consumo considerados socialmente perniciosos avultam as leis que proibiram a produção, transporte e consumo de bebidas alcoólicas, com ou sem base religiosa.

O exemplo mais conhecido é o fornecido pelos Estados Unidos da América. Através do chamado *Volstead Act*, de 28 de Outubro de 1919, foi dado cumprimento à 18ª Emenda à Constituição desse país, que previa a proibição generalizada do consumo de bebidas alcoólicas. Embora esta proibição tenha resultado numa relativa redução deste tipo de consumo, os efeitos nocivos a nível social que da mesma decorreram foram totalmente desproporcionais aos benefícios obtidos em termos de saúde pública.

Na verdade, a procura de bebidas alcoólicas para consumo continuou e tornou-se num “negócio” extraordinariamente lucrativo, tendo dado origem diversas organizações criminosas que promoviam o respectivo contrabando e consumo. Simultaneamente, verificou-se um aumento extraordinário de pendência judicial relacionada com o cumprimento coercivo da proibição do consumo de bebidas alcoólicas, bem como um aumento desproporcional de casos de corrupção a nível policial, político e administrativo com elas relacionados.

<sup>104</sup> A título exemplificativo podemos mencionar a taxa de imposto sobre o tabaco que chega a corresponder a três vezes mais do que o valor comercial do mesmo, sem que desse facto resulte uma diminuição significativa do respectivo consumo e, consequentemente, da correspondente receita fiscal.



em geral não está disposto a dispensar, como sucede com aqueles bens sobre que tradicionalmente incide esta tributação, estará disposto a manter o respectivo consumo apesar da variação negativa do respectivo preço motivada pela pressão fiscal<sup>(105)</sup>. Este facto que implica um incremento da receita fiscal, sendo precisamente este um dos objectivos visados pelo legislador.

Deste modo, podemos considerar os impostos especiais de consumo como manifestações de uma extrafiscalidade *concorrente*, de acordo com a terminologia proposta por José Casalta NABAIS, nos termos já referidos, ou como exemplos de impostos extrafiscais *impróprios*, de acordo com a terminologia proposta por Juan Enrique VARONA ALABERN<sup>(106)</sup>. Na verdade e apesar do que vem referido no art. 2.º, n.º 1, do CIEC, esta tributação pretende conseguir a descrita finalidade de natureza extrafiscal mediante uma mera manipulação da taxa aplicável. Esse mesmo objectivo poderia ser alcançado por impostos puramente fiscais, tal como o IVA, tendo em conta que o objectivo único ou declarado é o da angariação de receita fiscal.

Pode mesmo afirmar-se com propriedade que as finalidades tributárias associadas a estes impostos, previstas na lei, se destinam apenas a conferir uma justificação socialmente aceitável para o que, na prática, se traduz numa mera majoração da carga fiscal sobre algo que constitui uma clara manifestação de capacidade contributiva: o acto de consumo.

c) Em sede de tributação ambiental:

Existe um certo consenso doutrinal no sentido de que a fiscalidade ecológica ou ambiental tem vindo a revelar-se nos últimos anos como um dos terrenos mais férteis no âmbito do estudo e do desenvolvimento da temática da extrafiscalidade<sup>(107)</sup>.

O ambiente e a sua protecção converteram-se em objectivos estratégicos a nível europeu e mundial. A Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente Humano<sup>(108)</sup> foi um dos eventos que despoletou, a nível internacional, o interesse pela questão dos efeitos da degradação do meio ambiente, decorrente da acção do homem, bem como os riscos que desse facto podiam advir para a sobrevivência da própria raça humana. A este evento seguiram-se nas

<sup>105</sup> Sérgio VASQUES faz referência aos efeitos económicos dos impostos especiais de consumo. De entre estes é de realçar o efeito-rendimento e compensação. Deste efeito resulta que a subida dos preços de certas mercadorias em virtude do aumento da carga tributária incidente sobre as mesmas, por implicar uma redução do rendimento disponível do consumidor, conduz à redução da procura das mesmas.

Quando se trata de uma mercadoria de que o consumidor não dispense, este procurará fontes de rendimento alternativas com vista poder suportar o novo preço e repôr esse hábito de consumo – cfr. *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra, Almedina, 2001, p. 77 e segs.

<sup>106</sup> Cfr. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 25.

<sup>107</sup> Juan Enrique VARONA ALABERN chega mesmo a afirmar ser impensável a realização de um estudo sério acerca da extrafiscalidade sem uma referência à fiscalidade ecológica – cfr. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 12.

<sup>108</sup> Realizada entre os dias 5 e 16 de Junho de 1972, em Estocolmo, Suécia.

décadas seguintes muitos outros eventos internacionais<sup>(109)</sup> que resultaram na consagração de instrumentos jurídicos válidos e operantes para concretização do objectivo fundamental de preservação ambiental<sup>(110)</sup>.

No espaço europeu também se verificaram reflexos deste movimento internacional. A título exemplificativo podemos mencionar a Convenção de Berna <sup>(111)</sup> e a Convenção Europeia da Paisagem<sup>(112)</sup>. Todavia, ao nível da Comunidade Europeia verificou-se uma verdadeira institucionalização do princípio da protecção ambiental. Nos seus artigos 130.º-R a a 130.º-T, o Acto Único Europeu<sup>(113)</sup> introduziu directivas relevantes ao Tratado de Roma, no âmbito da política ambiental, como sejam as de preservação, protecção e melhoria da qualidade do ambiente<sup>(114)</sup>, o princípio do poluidor-pagador<sup>(115)</sup>, bem como a possibilidade de adopção, pelo Conselho, de disposições de natureza fundamentalmente fiscal ao nível da protecção ambiental<sup>(116)</sup>.

Quer o actual Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)<sup>(117)</sup>, no seu art. 11.º, quer o Tratado da União Europeia (TUE)<sup>(118)</sup>, no seu art. 3.º, n.º 3, contêm disposições relevantes alusivas ao ambiente. No primeiro caso sublinha-se a necessidade de as políticas e acções da União terem em conta as exigências em matéria de protecção ambiental, com vista à promoção de um ambiente sustentável. No segundo caso é feita referência à necessidade de manutenção de um elevado nível de protecção e melhoramento da qualidade do ambiente na prossecução do objectivo do estabelecimento do mercado interno. A dimensão e relevância da tutela ambiental a nível europeu tem merecido uma atenção especial por parte do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), o que leva autores como Carla Amado GOMES a afirmarem que a respectiva jurisprudência tem resultado numa afirmação da “autonomia substantiva da ponderação dos valores ambientais em face de outros que a Comunidade tem a seu cargo”<sup>(119)</sup>.

<sup>109</sup> A título exemplificativo podemos citar a Conferência do Rio de Janeiro, também chamada ECO-92, realizada entre 13 e 14 de Junho de 1992, no Rio de Janeiro, Brasil; a Conferência das Nações Unidas sobre o Ambiente e o Desenvolvimento Sustentável, realizada entre os dias 26 de Agosto e 4 de Setembro de 2002, em Johannesburgo, África do Sul, onde se aludiu à questão do “planeta em estado de emergência”.

<sup>110</sup> Como por exemplo a Convenção-Quadro das Nações Unidas sobre a Mudança do Clima, que foi ratificado pela esmagadora maioria dos países do mundo. Este tratado internacional tem como objectivo o controlo das emissões de gases susceptíveis de conduzir ao chamado “efeito-estufa”, a nível planetário.

<sup>111</sup> Também conhecida por Convenção Europeia sobre a Conservação da Vida Selvagem e Habitats Naturais, assinada a 19 de Setembro de 1979 e que entrou em vigor em 1 de Junho de 1982. Portugal ratificou este tratado internacional através do Decreto n.º 95/81, de 23 de Julho.

<sup>112</sup> Assinada em Florença, Itália, em 20 de Outubro de 2000 e ratificada por Portugal por intermédio do Decreto n.º 42/2005, de 14 de Fevereiro.

<sup>113</sup> Assinado em 17 de Fevereiro de 1986, que introduziu alterações significativas ao Tratado Constitutivo da Comunidade Europeia (Tratado de Roma, assinado em 25 de Março de 1957).

<sup>114</sup> Art. 130.º-R, n.º 1.

<sup>115</sup> Art. 130.º-R, n.º 2.

<sup>116</sup> Art. 130.º-S, n.º 2, primeiro parágrafo.

<sup>117</sup> Em 13 de Dezembro de 2007, por intermédio do Tratado de Lisboa, o Tratado que estabelece a Comunidade Europeia foi renomeado Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia.

<sup>118</sup> Também conhecido por Tratado de Maastricht, assinado em 7 de Fevereiro de 1992.

<sup>119</sup> Cfr. Carla Amado GOMES, *A Protecção do Ambiente na Jurisprudência Comunitária*, in Jorge Miranda et al (coords.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha – Assuntos Europeus e Integração Económica*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2010, p. 54.

Entre nós a tutela do ambiente possui claramente consagração constitucional. No art. 66.º, nº 1, da Constituição, verifica-se uma elevação da tutela do meio ambiente à categoria de direito fundamental. Dispõe esta norma legal que “[t]odos têm direito a um ambiente de vida humano, sadio e ecologicamente equilibrado e o dever de o defender”. Na alínea h) do nº 2 desse mesmo art. 66.º é feita uma referência expressa à possibilidade de utilização de instrumentos de natureza fiscal na tutela do meio ambiente. Nessa alínea refere-se que para assegurar o direito ao ambiente incumbe ao Estado, além do mais, “[a]sssegurar que a política fiscal compatibilize desenvolvimento com protecção do ambiente e qualidade de vida”. Este preceito constitucional dá um sinal claro e inequívoco no que diz respeito à relevância da utilização de instrumentos de natureza jurídico-fiscal com finalidades não directamente direccionadas à angariação de receita fiscal.

A redacção da norma em questão alude à possibilidade de utilização deste tipo de instrumentos, de acordo com critérios de política fiscal previamente definidos, com a finalidade de compatibilizar o desenvolvimento com a protecção do ambiente e qualidade de vida<sup>(120)</sup>. Este, aliás, é apenas mais um exemplo de referência constitucional aos chamados direitos fundamentais de terceira geração<sup>(121)</sup>, enquanto reflexo do advento do Estado Social de Direito e da multiplicidade de funções por este assumidas, nos termos a que já fizemos referência. Também no caso concreto do meio ambiente, o quadro constitucional admite expressamente a instrumentalização do sistema fiscal e dos impostos para prossecução de finalidades extrafiscais<sup>(122)</sup>.

Pode encontra-se neste preceito constitucional uma conexão directa com o já referido art. 7.º, nº 3, *in fine*, da LGT. Na parte final desta norma legal é consagrada uma excepção ao princípio geral de proibição de discriminação, por via tributária, de qualquer profissão ou

---

Esta autora faz referência a várias decisões do TJUE relevantes em matéria de promoção da tutela do ambiente ao nível da União Europeia. A título exemplificativo podemos mencionar o acórdão *Comissão contra a Irlanda*, de 30 de Maio de 2006, este tribunal sustentou a sua competência para decidir litígios em sede de tutela ambiental perante outros tribunais com jurisdição concorrente, em virtude da ratificação de instrumentos internacionais nessa matéria por parte dos Estados-Membros da União Europeia.

Por outro lado, no acórdão *Comissão contra o Conselho*, de 13 de Setembro de 2005, vem defendida a necessidade de conferir efectividade à legislação ambiental, consubstanciada na admissibilidade de criação de sanções de índole criminal nesta matéria, por parte da Comunidade, pela via dos instrumentos de harmonização.

<sup>120</sup> Para um desenvolvimento acerca da possibilidade de instrumentalização do sistema fiscal na protecção do ambiente vide Cláudia Dias SOARES, *A Inevitabilidade de se Avançar para a Tributação Ambiental... Também em Portugal*, in “Revista da Ordem dos Advogados”, Ano 64, Novembro de 2004, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2004.

Esta autora faz referência aos instrumentos fiscais susceptíveis de serem utilizados com a finalidade de protecção ao ambiente, entre os quais se incluem os “os impostos ambientais, a introdução de elementos ecológicos na estrutura dos impostos existentes (“agravamentos ecológicos de impostos”), a criação de benefícios fiscais destinados à promoção do desenvolvimento sustentável e uma reestruturação de todo o sistema fiscal orientada pela missão ecológica” – cfr. op. cit., p. 470.

José Casalta NABais, por seu lado, faz referência a apenas duas vias possíveis de intervenção ecológica por via tributária: através dos impostos ambientais e através dos benefícios fiscais – cfr. *Tributos com Fins Ambientais*, in “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, Ano I, nº 4, Inverno, Coimbra, Almedina, 2009, p. 115.

<sup>121</sup> Os direitos fundamentais de primeira e segunda geração seriam os direitos civis e os direitos políticos, respectivamente.

<sup>122</sup> Para uma referência aos reflexos de extrafiscalidade no regime constitucional nacional vide Sílvia Galvão TELES, *A Extrafiscalidade na Constituição Portuguesa de 1976*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusiana, 2010, p. 199 e segs.

actividade. Uma eventual discriminação dessa natureza é legítima e será admissível quando, entre outras, estiverem em causa imperativos de tutela ambiental. Este é mais um índice ou marca, em nosso entender, da já referida *normalidade* na opção ou recurso a instrumentos tributários de natureza extrafiscal com carácter de modelação e de intervenção, a vários níveis. O conceito de imposto, enquanto instrumento tributário por excelência, tem de adaptar-se a esta realidade e porventura até assumir a vertente extrafiscal como uma característica intrínseca.

Afigura-se pertinente, nessa medida, fazer uma referência ao conceito de imposto ambiental, pese embora o facto de se tratar de uma questão onde falta algum consenso. Uma das definições conceptuais possíveis nesta matéria define o imposto ambiental como “todo o tributo que é aplicado a bens que provocam poluição quando são produzidos, consumidos ou eliminados ou a actividades que geram um impacte ambiental negativo, visando modificar o preço relativo daqueles ou os custos associados a estas e/ou obter receita para financiar programas de protecção ou de recuperação do equilíbrio ecológico”<sup>(123)</sup>. Esta definição conceptual pressupõe que a qualificação do imposto como ambiental seja feita em função da finalidade subjacente à respectiva criação e não em função do seu facto gerador. Nesta medida, os impostos ambientais em sentido próprio teriam por finalidade principal a prevenção do dano ambiental, enquanto nos impostos ambientais em sentido impróprio a respectiva finalidade estaria associada à recuperação do equilíbrio ecológico<sup>(124)</sup>.

As manifestações, a nível tributário, de preocupações com a protecção do meio ambiente podem considerar-se como um efeito directo de um movimento tutelar com dimensão europeia e mundial. Tendo em conta as desastrosas consequências que poderiam advir para todos os habitantes do planeta de uma degradação desordenada e irreversível do meio ambiente, impunha-se que todos os ramos do Direito fizessem a sua contribuição para obstar a esse resultado<sup>(125)</sup>.

Em Portugal são já relevantes os diplomas legais que modelam a tributação em função de preocupações de protecção ambiental<sup>(126)</sup>. Vejamos alguns exemplos. O Decreto-Lei nº

<sup>123</sup> Cfr. Cláudia Dias SOARES, *O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente*, in “Cadernos Cedoua”, Coimbra, Almedina, 2002, p. 12.

<sup>124</sup> Idem, p. 15.

<sup>125</sup> Conforme refere José Casalta NABAIS, “o direito, todo o direito, não podia deixar de dar o seu contributo para a causa da protecção do meio ambiente” – cfr. *Tributos com Fins Ambientais*, in “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, Ano I, nº 4, Inverno, Coimbra, Almedina, 2009, p. 109.

<sup>126</sup> As referências que se seguem a este tipo de diplomas legais não pretendem ser exaustivas, tendo em conta o objectivo do presente trabalho e a dimensão deste fenómeno.

Em sede de tributação automóvel, para além dos diplomas a que aqui se irá fazer referência, são ainda pertinentes a Lei nº 64/2008, de 5 de Dezembro, o Decreto-Lei nº 292-A/2000, de 15 de Novembro, o Decreto-Lei nº 33/2007, de 15 de Fevereiro.

No domínio da tributação energética podem referir-se o Decreto-Lei nº 62/2006, de 21 de Março, o Decreto-Lei nº 66/2006, de 22 de Março, o Decreto-Lei nº 108/2007, de 12 de Abril (que foi regulamentado pela Portaria nº 54/2008, de 18 de Janeiro), o Decreto-Lei nº 172/2006, de 23

178/2006, de 5 de Setembro introduziu um novo regime de gestão de resíduos, transpondo por essa via para a ordem jurídica interna a Directiva 2006/12/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho e a Directiva 91/689/CE, do Conselho, de 12 de Dezembro. Este diploma legal introduziu a taxa de gestão de resíduos. Trata-se de um tributo de natureza periódica (anual) que, nos termos do disposto no art. 2.º deste diploma, incide sobre operações de gestão de resíduos. De conformidade com o disposto no respectivo art. 58.º, nº 1, este tributo possui uma dupla finalidade: (i) serve de compensação pelos custos administrativos de acompanhamento das correspondentes actividades, e (ii) destina-se a servir de estímulo ao cumprimento dos objectivos nacionais em matéria de resíduos, por parte dos operadores económicos.

Ao contrário do que sucede com a generalidade deste tipo de tributos, a taxa de gestão de resíduos não constitui uma mera contrapartida por uma utilização privativa ou por um aproveitamento especial do domínio público. De igual modo, o fundamento da exigibilidade desta taxa também não resulta exclusivamente do desenvolvimento de uma concreta actividade por parte da administração pública, em benefício do contribuinte. Estes dois últimos aspectos, que têm como contraponto a exigibilidade do pagamento da taxa, traduzem-se numa manifestação do princípio da equivalência, também expressamente consagrado no art. 10.º deste diploma.

Deste modo, a vertente extrafiscal deste regime resulta, assim, directamente da própria lei. A presença da referida função de estímulo ao cumprimento de objectivos nacionais em matéria de resíduos<sup>(127)</sup> confere uma natureza extrafiscal a este tributo em concreto, por se tratar de uma função estranha à normal justificação para a criação das taxas.

A tributação automóvel também constitui um domínio onde se verificou uma expansão relevante das preocupações de protecção ambiental, associadas à tributação. A Lei nº 22-A/2007, de 29 de Junho, criou dois novos impostos nesta área. Trata-se do imposto sobre veículos (ISV) e do imposto único de circulação (IUC). Estes impostos, à semelhança do que sucede com os impostos especiais sobre o consumo, também possuem uma forte associação ao princípio da equivalência, que neste caso se traduz na compensação dos vários custos que

de Agosto, o Decreto-Lei nº 108/2007, de 12 de Abril, a Portaria nº 1391-A/2006, de 12 de Dezembro, a Portaria nº 1554-A/2007, de 7 de Dezembro, a Portaria nº 13/2009, de 13 de Janeiro.

No âmbito da tributação dos resíduos são ainda relevantes a Portaria nº 1407/2006, de 18 de Dezembro e a Portaria nº 242/2008, de 18 de Março.

Em relação aos fundos ambientais podemos referir a Lei nº 50/2006, de 29 de Agosto, o Decreto-Lei nº 63/2004, de 22 de Março, o Decreto-Lei nº 71/2006, de 24 de Março, o Decreto-Lei nº 142/2008, de 24 de Julho, o Decreto-Lei nº 147/2008, de 29 de Julho, o Decreto-Lei nº 150/2008, de 30 de Julho, a Portaria nº 1202/2006, de 9 de Novembro e a Portaria nº 1338/2008, de 20 de Novembro.

Na tributação das águas é relevante o Decreto-Lei nº 97/2008, de 11 de Junho.

<sup>127</sup> Conforme resulta do art. 58.º, nº 1, *in fine*, deste diploma legal.

decorre para a sociedade da utilização de viaturas automóveis<sup>(128)</sup>. Em nosso entender, esta associação, também neste caso, destina-se meramente a conferir um capital acrescido de credibilidade e de aceitação social a esta tributação.

O ISV, que se torna exigível com a aquisição de viaturas automóveis ligeiras, de mercadorias ou mistos resultou, além do mais, no alargamento da base tributável relativamente ao antigo imposto automóvel<sup>(129)</sup>. Este alargamento decorre do facto de que para o cálculo deste imposto ser relevante, para além da cilindrada, os níveis de emissão de dióxido de carbono das viaturas e o nível de emissão de partículas, nos veículos com motor a gasóleo<sup>(130)</sup>. Verifica-se por esta via a introdução de um factor de variação da taxa de imposto aplicável de conformidade com o maior ou menor potencial poluidor da viatura e o respectivo impacto no meio ambiente. Subjacente a este factor encontra-se também o propósito, extrafiscal, de condicionar as escolhas o nível do consumo. Com efeito, esta tributação torna as viaturas automóveis menos poluidoras economicamente mais atractivas, em virtude de sobre elas incidir uma menor carga fiscal.

Em relação ao IUC, que incide sobre as viaturas automóveis utilizadas em actividades comerciais, os factores relevantes para efeitos da determinação da base tributável vêm definidos no art. 7.º do CIUC. Neste imposto o principal factor de variação (agravamento) da taxa aplicável, em função do respectivo impacto ambiental, passou a ser a antiguidade da matrícula. Considera-se que o desgaste provocado por uma viatura de uso comercial quer no ambiente, quer na própria rede viária, será tanto maior quanto mais antiguidade tiver, atendendo à deterioração dos respectivos componentes com efeitos nefastos desde logo ao nível da eficiência energética<sup>(131)</sup>.

Por outro lado, esta concepção tributária tem subjacente um objectivo de natureza claramente extrafiscal, que também se traduz no sentido do condicionamento económico do consumo. Optando pela utilização de viaturas com menor antiguidade o consumidor/contribuinte não só verá diminuída da sua carga fiscal como contribuirá para a renovação do parque automóvel e para a própria dinamização do correspondente sector de actividade.

---

<sup>128</sup> Conforme resulta do art. 1.º do Código do Imposto sobre Veículos (CISV) e do art. 1.º do Código do Imposto Único de Circulação (CIUC). No caso do ISV a oneração do titular de viatura automóvel visa compensar os custos que estes bens provocam nos domínios do ambiente, infra-estruturas viárias, e sinistralidade rodoviária. Em relação ao IUC, procura-se onerar o contribuinte na medida do custo ambiental e viário que decorre da utilização de viatura automóvel, em concretização da regra geral de igualdade tributária.

<sup>129</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro.

<sup>130</sup> De conformidade com o disposto no art. 4.º, n.º 1, al. a), do CISV.

<sup>131</sup> Conforme referem Sérgio VASQUES e Guilherme Waldemar D'Oliveira MARTINS, as taxas do novo impostos único de circulação possui subjacente uma lógica ambiental e é inovador relativamente ao sistema de tributação que veio substituir, que favorecia a utilização e circulação de viaturas em fim de vida – cfr. *A Evolução da Tributação Ambiental em Portugal*, Jorge Miranda et al (coords.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2010, p. 924.

## 5.2 Nos benefícios fiscais

Os benefícios fiscais traduzem-se em medidas de excepção criadas pelo sistema tributário e fiscal e são um dos expoentes máximos da extrafiscalidade, conforme defende a generalidade da doutrina. De acordo com Nuno Sá GOMES, o benefício ou isenção fiscal constitui o “facto impeditivo do nascimento da obrigação tributária com o seu conteúdo normal, de natureza extrafiscal, tendo portanto carácter excepcional face à tributação-regra”<sup>(132)</sup>. A definição proposta por este autor possui actualmente algum reflexo legal. Nos termos do disposto no art. 2.º, n.º 1, do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF)<sup>(133)</sup>, consideram-se benefícios fiscais as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores ao da tributação que impedem.

O fundamento teórico essencial destas medidas de carácter excepcional (e, por isso, temporário) está precisamente relacionado com a tutela e salvaguarda de imperativos fundamentais de natureza extrafiscal. Também por via deste mecanismo, o sistema fiscal pretende induzir, influenciar ou determinar comportamentos e opções de natureza económica e social. A determinação de quais os comportamentos e opções abrangidas, em cada época ou momento particular, é feita em função de opções de natureza política. E estas opções políticas, por sua vez, são muitas vezes influenciadas por situações conjunturais de natureza social e económica, internas ou externas ao próprio Estado.

Para além de constituírem um dos segmento mais operacionais da extrafiscalidade<sup>(134)</sup> existe uma outra característica que permite identificar o carácter marcadamente excepcional<sup>(135)</sup> dos benefícios fiscais e que se reflecte no facto de estes traduzirem uma derrogação aos princípios gerais da igualdade tributária e da capacidade contributiva<sup>(136)</sup>. Os benefícios fiscais impedem, na prática, que os impostos cumpram o seu objectivo fundamental e tradicional, que é o da angariação de receitas para sustentação das despesas públicas. Através deste mecanismo o Estado renuncia a uma parte da receita tributária que seria devida por força da

<sup>132</sup> Cfr. Nuno Sá GOMES, *Reflexões sobre a Natureza, Legitimidade, Constitucionalidade e Eficácia das Sanções Extintivas e Impeditivas dos Desagravamentos Fiscais*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, 1986, p. 14. Este autor distingue os conceitos de benefício fiscal do conceito de incentivo fiscal, associando o primeiro a situações estáticas e já consumadas e o segundo a situações dinâmicas.

<sup>133</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho.

<sup>134</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 428.

<sup>135</sup> A lei atribui expressamente aos benefícios fiscais um carácter excepcional e temporário, nos termos do disposto nos arts. 2.º, n.º 1 e 3.º, n.º 1, do EBF. José Casalta NABAIS não concorda com o reconhecimento de um carácter excepcional aos benefícios fiscais por entender que estes constituem um “instrumento normal de política económica e social do Estado social contemporâneo e não um instrumento excepcional à maneira do entendimento próprio do Estado liberal - *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 434.

<sup>136</sup> Guilherme Waldemar D'Oliveira MARTINS define benefício fiscal como “todo o desagravamento fiscal derogatório do princípio da igualdade tributária, instituído para tutela de interesses extrafiscais de maior relevância – cfr. *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 15.

aplicação normal do sistema de tributação, que por essa via passa a integrar o conjunto da despesa fiscal<sup>(137)</sup>.

E este aspecto particular também constitui uma evolução em relação à concepção tradicional deste tipo de despesa, que no período liberal era encarada como sinónimo de depleção do património dos contribuintes através da transferência patrimonial que resultava para o consumo público. Actualmente, pelo contrário, a despesa fiscal é encarada como um instrumento essencial na concretização do objectivo constitucional da redistribuição da riqueza<sup>(138)</sup>, e daí também a relevância da concretização desse mesmo objectivo através do regime dos benefícios fiscais.

O regime jurídico-tributário dos benefícios fiscais constitui um paradigma da adaptabilidade do sistema fiscal, por necessidade ou por opção, a imperativos extrafiscais, designadamente por via da compressão que do mesmo decorre para o princípio da capacidade contributiva. Para além disso, este regime constitui também um sintoma da necessidade de adaptação deste mesmo princípio às condicionantes económicas, sociais e ambientais, entre outras, que impõe constantes desvios ao método tradicional de financiamento da despesa pública<sup>(139)</sup>. Conforme refere a doutrina, “são os objectivos extrafiscais assumidos que conformam o conteúdo e a extensão da capacidade contributiva”<sup>(140)</sup>.

São, na verdade, abundantes os exemplos deste tipo de benefícios no nosso sistema fiscal. Ao nível do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares podemos citar, a título exemplificativo, os donativos a favor de entidades que prossigam fins científicos educacionais, ambientais, científicos ou tecnológicos<sup>(141)</sup>. Neste caso, o objectivo extrafiscal pretendido tem a ver com o favorecimento do financiamento, por via de donativos, de um conjunto de actividades com evidente relevância social. Outra vantagem decorrente tem a ver com o facto de tais actividades serem patrocinadas e desenvolvidas por privados, desonerando o Estado de um conjunto de encargos proporcionalmente muito superior àqueles que teria, caso assumisse directamente o financiamento e orientação das mesmas.

Ao nível da tributação do consumo, podemos citar, também a título exemplificativo, a isenção prevista no art. 6.º, n.º 1, al. e) do CIEC. Esta isenção destina-se a favorecer a indústria nacional de produtos de consumo vocacionada para a exportação, com o consequente benefício

<sup>137</sup> Cfr. art. 2.º, n.º 3, do EBF.

<sup>138</sup> Cfr. José Maria d'Oliveira MARTINS, *Lições de Finanças Públicas e de Direito Financeiro*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 57.

<sup>139</sup> Tal como aquele que decorre, por exemplo, da crescente importância do princípio da equivalência em sede da tributação do consumo.

<sup>140</sup> Cfr. Guilherme Waldemar D'Oliveira Martins, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 36.

<sup>141</sup> Cfr. art. 16.º, da Lei n.º 8/2012, de 18 de Janeiro.



que daí pode advir em termos de aumento do emprego e da entrada de divisas. De ambos os exemplos referidos pode inferir-se que de uma utilização criteriosa do regime dos benefícios fiscais, subordinada à prossecução de objectivos extrafiscais concretos e ponderados, podem resultar vantagens consideráveis não só em termos de desoneração dos encargos do Estado, como também em termos de potencial de geração de receita fiscal adicional.

## **6. Os impostos extrafiscais no direito comparado: o sistema fiscal espanhol**

Em Espanha, como aliás sucede em Portugal, não resulta expressamente da Constituição o reconhecimento ou atribuição de uma função extrafiscal ao sistema fiscal, designadamente no sentido da utilização do imposto como instrumento de modelação ou de ordenação económica e social. Todavia e também à semelhança do que também sucede entre nós, é possível extrair essa função das normas constitucionais que definem os princípios orientadores do próprio sistema fiscal, a nível económico e social.

A Constituição Espanhola (CE)<sup>(142)</sup> no seu art. 31.º, nº 1, prevê de uma forma precisa e expressa um dever geral de contribuição para a sustentação das despesas públicas. Esta norma legal sintetiza igualmente alguns dos princípios gerais a que deve obedecer a tributação, como sejam os princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da progressividade do sistema fiscal<sup>(143)</sup>. Desta norma decorre também um limite negativo, com particular relevância no domínio da extrafiscalidade. Conforme refere Fernando PÉREZ ROYO, do princípio geral da capacidade contributiva decorre que o legislador ordinário não poderá criar tributos que não tenham subjacentes pressupostos de factos relacionados com uma demonstração real e concreta de capacidade económica por parte do respectivo contribuinte. De igual modo, a carga tributária aplicada, reflectiva na taxa do tributo, deverá igualmente ter em consideração precisamente a correspondente capacidade económica do contribuinte<sup>(144)</sup>.

As exigências decorrentes do princípio constitucional da capacidade contributiva têm ainda reflexos a outro nível. Desde logo este princípio é de aplicação obrigatória às prestações tributárias aplicáveis de qualquer sujeito passivo, seja ele uma pessoa física ou uma pessoa meramente jurídica. De igual modo e no que diz respeito às pessoas físicas, o tributo nunca

<sup>142</sup> Em vigor desde 29 de Dezembro de 1978.

<sup>143</sup> Cfr. Juan MARTÍN QUERALT et al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª ed., Madrid, Editorial Tecnos, 2009, p. 96.

<sup>144</sup> Cfr. *Derecho Financiero y Tributario. Parte Geral*, 20ª ed., Madrid, Civitas Ediciones, 2010, p. 59.

poderá afectar a capacidade económica do contribuinte de modo a colocar em risco a satisfação de necessidades elementares de natureza pessoal ou familiar<sup>(145)</sup>.

Nesta medida e sem prejuízo da habitual relevância dos demais princípios fundamentais orientadores do sistema fiscal espanhol, desde o já referido princípio da progressividade, até aos princípios da igualdade<sup>(146)</sup>, da generalidade<sup>(147)</sup>, da proibição de confisco<sup>(148)</sup>, da legalidade tributária<sup>(149)</sup>, na configuração dos impostos extrafiscais possuem uma relevância acrescida as exigências decorrentes do referido princípio da capacidade contributiva.

De acordo com a lei fundamental espanhola, a eventual prossecução de objectivos de ordenação de natureza económica ou social através dos tributos em geral, ou dos impostos em particular, carece sempre de ter como alicerce manifestações concretas de capacidade económica do contribuinte, enquanto elemento fundamental de adequação do facto e da base tributáveis.

E a possibilidade de utilização do sistema tributário para prossecução de fins não exclusivamente recaudatórios parece igualmente possuir consagração constitucional em Espanha. Este sentido pode retirar-se designadamente do teor do art. 40.º, nº 1, da CE onde se refere, além do mais, que compete aos poderes públicos a promoção das condições favoráveis ao progresso social e económico e para uma distribuição do rendimento regional e local mais equitativa<sup>(150)</sup>. Por outro lado no art. 130.º, nº 1, da mesma lei fundamental, vem referido que incumbe ao Estado promover a modernização dos vários sectores de actividade com vista a alcançar uma igualdade no nível de vida da sociedade espanhola<sup>(151)</sup>. O sentido aqui referido resulta inclusivamente de alguma jurisprudência constitucional espanhola<sup>(152)</sup>.

<sup>145</sup> Cfr. Rafael CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero*, 13ª ed., Madrid, Civitas Ediciones, 2009, p. 57.

<sup>146</sup> Genericamente consagrado no art. 14.º, da CE.

<sup>147</sup> De onde decorre a sujeição ao sistema tributário de todos os sujeitos de direito, que se distingue do princípio da capacidade contributiva por permitir identificar a quem se pode tributar, enquanto este último permite identificar como se pode tributar. Decorre do teor do art. 31.º, nº 1, da CE.

<sup>148</sup> Que decorre igualmente do teor do art. 31.º, nº 1, da CE. É este o sentido commumente atribuído pela doutrina e jurisprudência espanholas à palavra “todos”, por que se inicia esta norma legal, conforme decorre da sentença do Tribunal Constitucional Espanhol nº 96/2002, de 25 de Abril, disponível para consulta em [www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es) [15-1-2012], onde se pode ler que *“[l]a expresión ‘todos’ absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con nuestro territorio exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario”*.

<sup>149</sup> Previsto no art. 31.º, nº 3, da CE.

<sup>150</sup> Na redacção integral desta norma legal, em espanhol, lê-se que *“[l]os poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal mas equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”*.

<sup>151</sup> Na redacção integral desta norma legal, em espanhol, lê-se que *“[l]os poderes públicos atenderán a la modernización de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”*.

<sup>152</sup> Veja-se a título exemplificativo a sentença do Tribunal Constitucional Espanhol nº 37/1987, de 26 de Março de 1978, disponível para consulta em [www.tribunalconstitucional.es](http://www.tribunalconstitucional.es) [15-1-2012], que refere a dada altura que as Comunidades Autónomas espanholas possuem legitimidade para criar impostos de natureza extrafiscal.

Ao nível da *Ley General Tributaria* espanhola (LGTE)<sup>(153)</sup> não se colocam quaisquer dúvidas quanto ao expresse reconhecimento de uma vocação extrafiscal ao sistema fiscal em geral, e aos impostos em particular. Do art. 2.º, nº 1, parágrafo segundo, da LGTE, resulta a menção expressa de que os tributos, além de constituírem um meio de obtenção de recursos necessários para a satisfação de despesas públicas, podem ser utilizados como instrumento de política económica e servir como meio de realização dos princípios e fins constantes da Constituição Espanhola<sup>(154)</sup>.

A sentença do Tribunal Constitucional Espanhol de 26 de Março de 1987<sup>(155)</sup> teve uma importância assinalável no que diz respeito à temática dos tributos extrafiscais. Conforme refere Eusébio GONZALES GARCIA, na sequência desta decisão judicial o princípio da capacidade contributiva deixou de ser o único factor decisivo em sede de definição dos critérios de equidade fiscal, em matéria de financiamento das despesas públicas; o tributo, paralelamente à sua primordial função de angariação de receitas, passou a poder cumprir outros fins económicos e sociais consagrados constitucionalmente; que, conforme já ficou referido, as Comunidades Autónomas espanholas passaram a estar constitucionalmente legitimadas a lançar tributos de natureza primordialmente extrafiscal, atendendo designadamente às limitações constitucionais que para essas entidades decorre em termos de lançamento de tributos sobre as chamadas fontes de riqueza tradicional<sup>(156)</sup>.

O sistema fiscal espanhol já possui um considerável número de impostos vocacionados para a prossecução de finalidades primordialmente extrafiscais. Conforme já fizemos referência, a doutrina espanhola, nesta matéria, distingue entre impostos extrafiscais regulares e impostos extrafiscais irregulares consoante a dimensão da derrogação que dos mesmos decorre relativamente ao princípio da capacidade contributiva. Um dos exemplos de um imposto extrafiscal regular<sup>(157)</sup> seria o imposto criado pela *Ley del Parlamento de Cantabria* 2/2002, de 29 de Abril, cujo facto gerador é o volume de águas residuais computado em função do consumo de água. Nesta medida, neste imposto a matéria tributável é apurada em função do

<sup>153</sup> Aprovada pela Lei nº 58/2003, de 17 de Dezembro.

<sup>154</sup> Na redacção integral desta norma legal, em espanhol, lê-se que *[l]os tributos, además de ser medios de obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.*

<sup>155</sup> Vide referência feita na nota 152.

<sup>156</sup> Cfr. Eusébio GONZALES GARCIA, *Los Tributos Extrafiscales en el Derecho Español*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Luslada, 2011, p. 130.

<sup>157</sup> Que são os impostos onde existiria uma relação inversamente proporcional entre a prossecução da finalidade extrafiscal e a angariação de receita, mas uma relação directamente proporcional entre a prossecução da finalidade extrafiscal (com o aumento da taxa aplicável) e a manifestação de capacidade contributiva (que sofreria uma redução proporcional ao aumento da carga fiscal) – cfr. Juan Enrique VARONA ALABERN, *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 93.

volume de água consumida, expresso em metros cúbicos, desde que desse consumo decorram resíduos.

Este último aspecto constitui a nota de extrafiscalidade deste imposto, na medida em que caso do consumo não resulte a produção de resíduos, não haverá sujeição por falta de preenchimento do facto gerador. Ou seja, este imposto (como deve acontecer em todos os impostos extrafiscais) confere uma possibilidade de escolha ou de opção ao sujeito passivo, quanto à respectiva sujeição, estando estruturado de molde a propiciar a opção pela não sujeição com vista a evitar o acréscimo de carga tributária.

A finalidade subjacente a este imposto reside, por isso, na promoção do consumo de água com a produção de um mínimo de resíduos possível, de molde a evitar, designadamente, a contaminação ambiental. A nota de *regularidade* extrafiscal deste imposto, reside no facto de o aumento da correspondente carga fiscal ser proporcional ao aumento do consumo de água (com produção de resíduos), considerando-se um aumento do consumo como um indício de maior capacidade contributiva, que por via do aumento da carga tributária sofre uma redução proporcional.

Em sede de extrafiscalidade irregular<sup>(158)</sup>, um dos exemplos possíveis seria o imposto andaluz sobre terras não devidamente cultivadas, aprovado pela *Ley* de 3 de Julho de 1984, da Comunidade Autónoma da Andaluzia. Este imposto destina-se a tributar aqueles terrenos que, num dado período de tempo, não produzem um determinado nível de rendimento, estimado por via administrativa. A finalidade (extrafiscal) deste imposto está relacionada com o aproveitamento efectivo dos terrenos agrícolas e o estímulo à respectiva produtividade. Nesta medida, a base tributável deste imposto é determinada em função da diferença entre o rendimento obtido por um certo terreno, num certo período temporal, e o rendimento estimado.

Deste modo, a finalidade extrafiscal deste impostos será tanto mais perfeitamente satisfeita quanto maior for a produção agrícola. Por outro lado, quanto maior for a produção agrícola, menor será a receita fiscal angariada e maior será a capacidade económica e contributiva do respectivo sujeito passivo. Daí poder afirmar-se que neste tipo de impostos existe uma relação inversamente proporcional entre a satisfação da finalidade extrafiscal e o aumento da capacidade contributiva do sujeito passivo.

---

<sup>158</sup> Nesta classe de impostos extrafiscais (irregulares), por outro lado, já existiria uma relação inversamente proporcional entre a prossecução da finalidade extrafiscal e a manifestação de capacidade contributiva tributada, ou seja, a satisfação da finalidade extrafiscal ficaria tanto mais satisfeita quanto menor fosse a receita angariada, o que por seu lado resultaria no aumento da capacidade contributiva do sujeito passivo – cfr. *idem*, p. 94.

## **7. Conclusões parciais**

Conforme fizemos referência nesta primeira parte, o conceito de imposto não é nem estático, nem impermeável aos diversos condicionalismos de natureza económica, social, ambiental, entre outros, que caracterizam qualquer sociedade moderna. Muito pelo contrário e conforme revela uma ainda que sucinta análise histórica, este conceito é perfeitamente dinâmico e reflecte em grande medida os valores e anseios de cada sociedade, em cada momento histórico. Desde tempos imemoriais e porventura ainda em grande medida no tempo presente, o imposto tem associada uma intensa carga pejorativa, decorrente da depleção patrimonial que inflige no contribuinte, a que este, na maior parte das vezes, não consegue associar a benefícios concretos.

Por outro lado, o recrudescimento da evasão fiscal, motivado pela falta de percepção por parte do contribuinte dos benefícios concretos decorrentes do cumprimento das suas obrigações tributárias, origina por sua vez o recrudescimento da carga fiscal, por via da insuficiência de receitas para fazer face aos encargos públicos. E assim evolui num crescendo o círculo vicioso de evasão fiscal e de aumento da carga fiscal, que a sociedade hodierna bem conhece, que só poderá resultar no desgaste e na desmoralização das pessoas e das instituições.

Então porque não criar um novo paradigma de imposto, adaptado aos tempos modernos? Porque não adaptar a carga fiscal à prossecução de concretos e determinados objectivos de natureza extrafiscal? É nesta e medida e com este sentido que, em nosso entender, pode ser perspectivada a utilização do direito tributário e fiscal, designadamente enquanto instrumento no combate à corrupção, à semelhança do que há já vários anos vem sucedendo, por exemplo, ao nível da tributação do consumo, ao nível da tributação ambiental ou ao nível dos benefícios fiscais.

É nesta matéria que a, se assim podemos chamar, dogmática da extrafiscalidade oferece um considerável leque de opções que urge aproveitar. Na verdade, os impostos extrafiscais ou com orientação extrafiscal, não têm necessariamente de implicar uma redução da receita fiscal, conforme aliás se pode constatar, por exemplo, no âmbito da tributação do consumo e no âmbito dos impostos sobre a fortuna vigentes em alguns países. Nesta medida é possível, diremos até, é imperioso, conjugar o objectivo tradicionalmente associados aos impostos, enquanto instrumento de angariação de receita com vista à satisfação de

necessidades públicas, com objectivos muito concretos de modelação e de intervenção económica, social, ambiental ou de outros objectivos com relevância constitucional.

A utilização do imposto enquanto instrumento no combate à corrupção possui, em nosso entender, essa relevância e dignidade constitucional, atentos os nefastos efeitos decorrentes deste fenómeno, a que iremos fazer referência da segunda parte deste trabalho.

## Parte II

### 1. O(s) conceito(s) de corrupção

Por vezes é singular como uma definição conceptual que, à partida, parece revestida de alguma simplicidade, revela ramificações e uma complexidade inesperadas. Além disso, pensamos não ser possível concluir ou optar por uma definição definitiva deste conceito, uma vez que pode dizer-se que, segundo cremos, o mesmo possui tantas definições quantas as perspectivas<sup>(159)</sup> sob as quais é encarado.

Começando a, por assim dizer, lançar mãos à obra, gostaríamos de começar por aludir à definição comum do conceito de corrupção. A este propósito é possível ler no Dicionário Enciclopédico Lello Universal que corrupção constitui o “[a]cto ou efeito de corromper; Putrefacção; Decomposição; Devassidão; Desmoralização”<sup>(160)</sup>. Nesta definição é feita uma associação básica entre o acto de corromper e uma certa degenerescência ou regressão em relação a uma ordem ou estado ideal das coisas, seja qual for a respectiva natureza. Este termo por sua vez deriva da palavra latina *corruptus*, que significa quebrar ou partir algo.

Este é, a nosso ver, o ponto de partida essencial sob o qual deve ser perspectivado o conceito de corrupção, em termos genéricos. Nestes termos, quer a corrupção, quer o acto de corromper, estão associados a uma infracção ou a uma violação de um conjunto de regras ou a um ordenamento pré-estabelecido. Todavia, este aspecto particular não permite distinguir este conceito, na medida em que praticamente qualquer infracção de natureza civil, administrativa ou penal implica sempre um qualquer tipo de infracção ou violação de normas jurídicas e, por conseguinte, de um ordenamento pré-estabelecido. Terá de ser encontrando um outro elemento que permita de algum modo singularizar a corrupção, enquanto conduta infractora de normas jurídicas ou de uma ordem moral ou política.

Segundo cremos, o outro elemento que deve ser tido em consideração neste âmbito será de natureza subjectiva, no sentido de que subjacente a qualquer acto de corrupção está sempre um intuito de angariação de um proveito ou de uma vantagem. Este proveito ou vantagem pode ser, e sem dúvida normalmente é, de natureza pecuniária ou patrimonial. Mas não só. Podem estar em causa intuítos de obtenção de vantagens de natureza social, pessoal ou

---

<sup>159</sup> Sejam elas de natureza jurídica, histórica, cultural, política, ou outras.

<sup>160</sup> Enciclopédia Lello Universal, vol. I, Porto, Lello Editores, 2002, p. 640. Em outras obras semelhantes por vezes a corrupção é definida, além do mais, já sob perspectivas de natureza moral ou até jurídica, tais como “acto de corromper moralmente” ou uso de meios ilícitos para obter algo de alguém” – cfr. Dicionário da Língua Portuguesa, Porto, Porto Editora, 2004, p. 435.

profissional. Além disso, a obtenção dessas vantagens pode ter como alvo não só o próprio agente envolvido no acto de corrupção, mas também terceiros, tais como familiares, amigos ou grupos que representam determinados interesses.

Embora este elemento subjectivo possa servir de factor delimitador deste conceito, ainda assim não permite uma cabal compreensão do respectivo significado nem permite sustentar uma distinção do acto de corrupção em relação a outros comportamentos. Na verdade, são diversos os actos humanos que também se consubstanciam na violação de normas jurídicas com vista à angariação de vantagens, isto ainda numa abordagem genérica desta questão.

Assim sendo, será necessário encontrar, pelo menos, um terceiro elemento que possa servir de factor de distinção e de singularização destes comportamentos, para que possamos falar de corrupção ou de acto corrupto. E esse elemento, a nosso ver, está relacionado com a violação de deveres funcionais específicos, por parte de pelo menos um dos agentes participantes. E tais deveres funcionais podem ou não estar directamente relacionados com o exercício de funções públicas. O que será relevante é que um agente envolvidos num acto de corrupção faça um uso indevido dos seus poderes funcionais, colocando-os ao serviço de interesses alheios àqueles que estiveram na base da respectiva atribuição.

Deste modo e no âmbito de uma perspectiva generalista, podemos definir a corrupção como o acto por via do qual pelo menos um dos agentes intervenientes faz um uso indevido dos seus poderes funcionais, designadamente em contravenção aos motivos que estiveram subjacentes à respectiva atribuição, colocando-os ao serviço de interesses pessoais particulares, com vista à obtenção para si ou para terceiros de um qualquer tipo de vantagem.

Por via de regra, em termos empíricos a corrupção está associada ao acto de suborno, consubstanciado na adopção de uma conduta violadora de deveres funcionais, seja qual for a respectiva natureza, em troca de uma contrapartida pecuniária. Todavia, tal associação não pode deixar de considerar-se como sendo redutora deste fenómeno.

É de realçar que nem a Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção<sup>(161)</sup>, nem a própria Convenção Penal sobre a Corrupção, do Conselho da Europa<sup>(162)</sup>, enquanto instrumentos fundamentais na coordenação da necessária reacção a nível internacional contra o fenómeno da corrupção, contêm uma definição deste conceito. Estes instrumentos internacionais, ao invés, fazem referência à necessidade de criação de um conjunto de medidas de natureza penal com vista sancionar actos de suborno nos sectores público e privado, desfalque, tráfico de

<sup>161</sup> Adoptada através da Resolução n.º 58/4, da Assembleia-Geral da Organização das Nações Unidas de 31 de Outubro de 2003.

<sup>162</sup> Assinada em Estrasburgo em 30 de Abril de 1999.



influências, abuso de poder ou de funções, enriquecimento ilícito, lavagem de dinheiro, conflito de interesses, obstrução de justiça, entre outros. Nesta medida, o conceito de corrupção assume nestas instâncias a natureza de um verdadeiro conceito indeterminado<sup>(163)</sup>, que visa a reflectir a multiplicidade, a constante evolução e a inovação que caracteriza o conjunto dos comportamentos dos agentes que procuram acumular vantagens patrimoniais ou de qualquer outra natureza, a favor de si próprios ou de terceiros, em violação dos seus deveres funcionais.

Uma das definições do conceito de corrupção mais habitualmente citadas mundialmente é aquele proposto pela organização não-governamental (ONG) denominada *Transparency Internacional* (TI) que define corrupção como o abuso de um poder investindo para obtenção de vantagens privadas<sup>(164)</sup>. Esta definição conceptual tem merecido um acolhimento generalizado em várias instâncias, nacionais e internacionais. Veja-se a este propósito a definição conceptual constante do sítio da internet da Procuradoria-Geral da República, que se afigura muito próxima da proposta por aquela organização internacional. Nesse sítio define-se genericamente corrupção como “o desvio de um poder para fins diferentes daqueles para que foi concedido”, consubstanciando um “uso (abuso) para fins particulares de um poder recebido por delegação”<sup>(165)</sup>.

Entre as definições conceptuais propostas pelos autores de referência nesta temática, podemos também encontrar uma considerável semelhança com a definição proposta por esta ONG. A título exemplificativo podemos referir o caso de Susan ROSE-ACKERMAN, que define a corrupção como “um abuso do poder público para ganhos próprios”<sup>(166)</sup>. Esta definição, ainda que sucinta, ilustra bem uma certa tendência doutrinal que associa este fenómeno à lesão de bens públicos, ou seja, a um ilícito contra o Estado.

Ainda numa perspectiva político-administrativa, afigura-se com interesse a definição de corrupção proposta por Maria José MORGADO e José VEGAR, no sentido que a corrupção consiste num “acto secreto praticado por um funcionário ou por um político, que solicita ou aceita para si ou para terceiros, com ele relacionados, e por ele próprio ou por interposta pessoa, uma vantagem patrimonial indevida, como contrapartida da prática de actos ou pela omissão de actos contrários aos seus deveres funcionais”<sup>(167)</sup>.

---

<sup>163</sup> Conforme refere João Baptista MACHADO, o conceito indeterminado (a as cláusulas gerais) possui uma natureza “movidica e absorvente”, propiciando o ajustamento e evolução da lei face à constante mudanças e evoluções das circunstâncias da vida – cfr. *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 1985, p. 113.

<sup>164</sup> Em inglês, no original, “corruption is operationally defined as the abuse of entrusted power for private gain”, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [30-11-2011].

<sup>165</sup> Cfr. [www.https://simp.pgr.pt](https://simp.pgr.pt) [8-1-2012].

<sup>166</sup> Cfr. Susan ROSE-ACKERMAN, *Corrupção e Governo*, Lisboa, Prefácio, 2002, p. 131.

<sup>167</sup> Cfr. Maria José MORGADO e José VEGAR, *O Inimigo sem Rosto: Fraude e Corrupção em Portugal*, Lisboa, Dom Quixote, 2003, p. 57.

A nível institucional pode ainda encontrar-se outra proposta para uma definição genérica do conceito de corrupção. Trata-se do documento “Prevenir a Corrupção: Um Guia Explicativo sobre a Corrupção e Crimes Conexos”<sup>(168)</sup>, editado sob a égide do Ministério da Justiça. Segundo este documento, uma situação de corrupção configura-se como “a prática de um qualquer acto ou a sua omissão, seja lícito ou ilícito, contra o recebimento ou a promessa de uma qualquer compensação que não seja devida, para o próprio ou para terceiro”. Este conceito, em nosso entender, possui uma capacidade limitada para contribuir para uma definição unitária deste conceito. O facto de esta definição acentuar a questão do receber indevido de compensação não permite distinguir um acto de corrupção de outras situações em que o agente também recebe compensações indevidas, por força de actos lícitos ou ilícitos, como seja o caso da burla ou da coacção.

Em face do que até ao momento ficou referido, pensamos ser possível desde já fazer uma distinção entre um sentido amplo e um sentido estrito do conceito de corrupção. Em sentido amplo, o conceito de corrupção pode considerar-se como estando associado a um qualquer tipo de degenerescência, perversão ou infidelidade relativamente a um padrão pré-estabelecido. Nesta perspectiva é sublinhada a vertente da subversão de padrões de ordem moral ou social, inerentes ao acto de corrupção.

Num sentido estrito, este conceito não pode deixar de estar associado a uma qualquer modalidade de abuso ou de uso indevido de um qualquer tipo de poder, de que o agente se encontra investido em virtude de se encontrar integrado numa determinada estrutura organizacional, podendo esta ser ou não hierarquizada, para fins de proveito pessoal. Esta perspectiva sublinha aquilo que se pode apelidar de uma vertente funcional deste conceito, no sentido ter subjacente condutas violadoras de certos deveres que decorrem para o agente precisamente pelo facto de se encontrar inserido numa determinada estrutura organizada, com o propósito de angariação de um qualquer tipo de benefício de natureza pessoal. Este entendimento é adoptado por vários autores, que definem a corrupção como uma instituição “extralegal”, utilizada por indivíduos ou por grupos com o objectivo de influenciar o processo decisório no seio de uma burocracia<sup>(169)</sup>.

<sup>168</sup> Edição do Gabinete para as Relações Internacionais, Europeias e de Cooperação do Ministério da Justiça, 2007, disponível para consulta em [www.mj.gov.pt](http://www.mj.gov.pt) [8-1-2012].

<sup>169</sup> Em inglês, no original, *[corruption] is an extralegal institution used by individuals or groups to gain influence over the actions of the bureaucracy* – cfr. Nathaniel LEFF, *Economic Development Through Bureaucratic Corruption*, in Arnold Heidenheimer, Michael Johnston, Victor LeVine (coords), *Political Corruption: A Handbook*, New Jersey, Transaction Publishers, 1997, p. 389. Este e outros autores (entre os quais avulta James C. Scott) rejeitam a associação ao conceito de corrupção de termos tais como moralidade ou interesse público, designadamente devido à dificuldades associadas a uma definição uniforme de padrões de moralidade e de interesse público.

O acto verdadeiramente corrupto seria, deste modo, o *meio* utilizado para atingir um determinado objectivo egoísta, e não o objectivo em si mesmo ou o resultado de uma certa conduta. Em nosso entender, a viciação e falta de transparência do processo de decisão, traduzida por exemplo na omissão ou deturpação de regras procedimentais, de imparcialidade ou de *good governance*<sup>(170)</sup>, está no cerne da caracterização de um acto como corrupto e do próprio conceito de corrupção.

Pode afirmar-se que, tradicionalmente, a corrupção tem sido encarada como uma patologia associada ao governo, à administração e ao sector público em geral. É neste âmbito que se encontram as referências mais comuns a este conceito<sup>(171)</sup>.

Autores tais como Carl Joachim FRIEDRICH, que alegam que é praticamente certo o facto de que a corrupção é endémica a todas as formas de governo<sup>(172)</sup>, deixam antever que este fenómeno da corrupção deveria ser analisado não sob a perspectiva da respectiva existência ou não existência, mas antes sob a perspectiva do grau da respectiva amplitude, dentro de cada governo ou administração pública<sup>(173)</sup>. Ainda numa nota de pessimismo quanto à extensão deste fenómeno no âmbito dos vários sistemas de governo, há ainda autores que sustentam que a corrupção se pode considerar como estando no centro do sistema político e que, por essa razão, não poderia deixar de estender-se em todas as direcções possíveis<sup>(174)</sup>.

## 2. O conceito de corrupção para efeitos tributários e fiscais

Em nosso entender, o conceito de corrupção para efeitos tributários e fiscais terá de revestir uma natureza marcadamente presuntiva. Na verdade e conforme faremos referência ao longo deste trabalho, o direito fiscal em geral, e os impostos em particular, não têm por vocação ou finalidade sancionar a prática de actos ilícitos e muito menos os actos considerados ilícitos

---

Deste modo e em termos conceptuais, a definição do conceito de corrupção seria feito em função do seu elemento operacional ou funcional, consubstanciada no desvio de normas legais ou formais de conduta que dela resulta. Nesta medida pensamos ser sensata a afirmação de Susan ROSE-ACKERMAN no sentido de desvalorizar a associação que normalmente se faz entre a corrupção e a moralidade (ou a falta dela), no sentido de que dar demasiada ênfase à moral pode degenerar em discursos retóricos e em “caças às bruxas” – cfr. *Introduction and Overview*, in Susan Rose-Ackerman (coord.), *International Handbook on the Economics of Corruption*, Northampton, Edward Elgar Publishing Limited, 2006, p. xxxvii.

<sup>170</sup> O conceito de *governance* é um conceito indeterminado de aplicação transversal a todos os sectores de actividade, que se pode definir como o procedimento decisório ou o procedimento através do qual as decisões são ou não implementadas – cfr. [www.unescap.org](http://www.unescap.org) [1-12-2011].

<sup>171</sup> Cfr. Carl Joaquim FRIEDRICH, *Corruption Concepts in Historical Perspective*, in Arnold Heidenheimer, Michael Johnston, Victor LeVine (cords), *Political Corruption: A Handbook*, New Jersey, Transaction Publishers, 1997, p. 15.

No mesmo âmbito, Jacob van KLAVEREN define corrupção como o meio através do qual um funcionário público abusa da sua autoridade com vista à obtenção de rendimento extra do público que tem por função servir – cfr. *The Concept of Corruption*, in Arnold Heidenheimer, Michael Johnston, Victor LeVine (cords), *Political Corruption: A Handbook*, New Jersey, Transaction Publishers, 1997, p. 25.

<sup>172</sup> Em inglês, no original, “that corruption is endemic in all government is practically certain”, cfr. Carl Joachim FRIEDRICH, *Political Pathology*, in “The Political Quarterly”, volume nº 37, nº 1, 1966, p. 74.

<sup>173</sup> Segundo John GIRLING, a corrupção é universal, pelo menos no seu sentido sistémico, sendo excepcionais os períodos de integridade na vida pública – cfr. *Corruption, Capitalism and Democracy*, New York, Routledge, 1997, p. 12.

<sup>174</sup> Cfr. Perfecto ANDRÉS IBAÑES, *Tangentopoli tiene traducción al castellano*, in Perfecto Andrés Ibañes (coord.), *Corrupción y Estado de Derecho: El Papel de la Jurisdicción*, Madrid, Editorial Trotta, 1996, p. 102.

por outros ramos do direito. Esta questão, que para nós assume a natureza de premissa essencial, reveste particular relevância quando se coloca a questão da tributação do fenómeno da corrupção, tendo em conta a forte carga de ilicitude que ao mesmo está associado. Assim sendo, no conceito de corrupção para efeitos tributários e fiscais não deve ser feita qualquer ligação entre a obrigação tributária e qualquer tipo de ilicitude do facto gerador. Daí a pertinência da aplicação a esta matéria do método presuntivo vigente em matéria fiscal.

Uma definição geral do conceito de presunção pode ser encontrada na lei, que a define como “as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido”<sup>(175)</sup>. Deste modo e conforme refere João Sérgio RIBEIRO, “[a] presunção é portanto constituída por uma afirmação base ou indício, por uma afirmação resultado ou afirmação presumida e pelo nexó lógico que existe entre ambas”<sup>(176)</sup>.

No presente trabalho já tivemos oportunidade de fazer referência ao conceito de rendimento para efeitos fiscais<sup>(177)</sup>, bem como às características essenciais do regime da tributação do rendimento das pessoas singulares em Portugal. De acordo com este regime, a titularidade de rendimento com relevância fiscal por parte de um contribuinte residente em território nacional (ou não residente, desde que aufera esse rendimento no nosso país)<sup>(178)</sup>, num dado período de tributação, pode ter um de três destinos: (i) ser tributado no âmbito de uma das categorias de rendimento previstas na lei, de acordo com as regras de incidência existente; (ii) estar isento de tributação, por força da aplicação, por exemplo, de um benefício fiscal; (iii) estar em causa um rendimento não sujeito a tributação, por não se enquadrar em nenhuma das normas de incidência existentes. Todavia, em qualquer um dos casos supra descritos, o cidadão tem por dever declarar a fonte desse rendimento, de molde a permitir à administração fiscal proceder ao respectivo enquadramento, com vista a produzir um dos três resultados mencionados.

A declaração do contribuinte nesta matéria reveste de uma importância fundamental. Desde logo porque constitui a principal via prevista na lei para determinação do rendimento colectável<sup>(179)</sup>. Por outro lado, porque a lei atribui às declarações fiscais dos contribuintes uma especial credibilidade, presumindo-as verdadeiras e de boa fé<sup>(180)</sup>. Por estas razões, aqui

<sup>175</sup> Cfr. art. 349.º, do Código Civil.

<sup>176</sup> Cfr. *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 42, que aqui vamos seguir de perto.

<sup>177</sup> Cfr. ponto 2., da Parte I.

<sup>178</sup> Cfr. art. 13.º, n.º 1, do CIRS.

<sup>179</sup> Cfr. art. 57.º e segs. do CIRS.

<sup>180</sup> Cfr. art. 75.º, n.º 1, da LGT.

sumariamente referidas, entendemos que o contribuinte não está legitimado a omitir quer a existência de rendimento, quer a fonte desse rendimento, sem prejuízo das considerações fundamentais que se podem tecer acerca do chamado *dever fundamental de pagar impostos*<sup>181</sup>.

Assim sendo, partindo do princípio que o contribuinte não está legitimado a omitir a declaração de rendimentos nem a não revelar a fonte dos rendimentos que declara, cabe extrair consequências de condutas que resultem nisso mesmo. Em nosso entender, uma das consequências que se podem extrair dessas condutas omissivas será a de *presumir* que os rendimentos detectados e não declarados, ou de fonte não revelada, são provenientes ou possuem um qualquer tipo de associação ao fenómeno da corrupção.

Deste facto resultaria uma clara associação, para efeitos tributário e fiscais, dos contornos gerais da corrupção em sentido amplo, nos termos a que fizemos referência no ponto anterior. Trata-se precisamente de encarar as referidas condutas omissivas como uma degenerescência e uma deturpação de regras procedimentais, bem como uma infidelidade relativamente a um padrão pré-estabelecido, a que estão sujeitos a generalidade dos cidadãos contribuintes.

Nesta medida, um dos indícios inelutáveis de manifestação do fenómeno da corrupção em matéria tributária e fiscal seria a titularidade, posse ou detenção de um acervo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados para efeitos fiscais ou que não tem subjacente a declaração de quaisquer rendimentos. A operacionalidade desta presunção partiria da existência ou detecção<sup>182</sup> desse acervo patrimonial, na titularidade, posse ou detenção de um certo contribuinte, incompatível com os rendimentos declarados – facto constituiria a afirmação base ou o indício – para presumir que esse conjunto patrimonial teria a sua origem associada a uma ou mais formas de manifestação do fenómeno da corrupção – facto que constituiria a afirmação resultado ou a afirmação presumida.

Esta presunção revestiria a modalidade de presunção legal, que admitiria sempre prova em contrário, classificando-se por isso como uma presunção legal *iuris tantum*. Deste modo e de uma forma resumida, o conceito de corrupção para efeitos tributários e fiscais seria equivalente à titularidade, posse ou detenção por um contribuinte de um acervo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados para efeitos fiscais ou que não foi sequer objecto de declaração.

<sup>181</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009.

<sup>182</sup> Feita designadamente através de uma acção de inspecção desenvolvida pela administração fiscal ou mediante cruzamento de dados com declarações fiscais apresentadas em sede de tributação de rendimentos.

### 3. A relação entre os impostos e a corrupção

A corrupção constitui um problema de natureza e de impacto essencialmente económico e financeiro. Atentos os contornos que este fenómeno pode revestir, pode afirmar-se que a corrupção possui a virtualidade de ser um obstáculo importante à prossecução de um dos objectivos fundamentais do nosso sistema fiscal: a repartição justa dos rendimentos e da riqueza<sup>(183)</sup>. Pensamos que este facto constitui, por si só, um motivo bastante para justificar uma reacção ao nível do sistema tributário e fiscal contra este fenómeno.

Em termos práticos, o imposto traduz-se sempre numa deslocação de recursos económicos, por via de regra de natureza pecuniária, da esfera privada para a esfera pública. Deste modo, por via da sujeição a um imposto, o respectivo destinatário ou sujeito passivo<sup>(184)</sup> verá sempre o seu património reduzido, em termos definitivos, na exacta proporção do valor transferido para a esfera jurídica do sujeito activo da relação jurídica tributária. Também por essa razão e designadamente no âmbito da tributação directa, quanto maior for o património ou a capacidade económica do sujeito passivo do imposto, maior será a receita arrecadada pelo Estado para satisfação de necessidades públicas.

De conformidade com o disposto no art. 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária<sup>(185)</sup>, (LGT), os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada através do rendimento ou da sua utilização e do património. Por seu lado, corrupção é precisamente um fenómeno de características essencialmente patrimoniais, no sentido de que envolve, por via de regra, a transferência de significativas quantias pecuniárias<sup>(186)</sup>. Essas transferências patrimoniais estão normalmente associadas a actos com carácter ilícito. Por essa razão pode deduzir-se, com alguma margem de segurança, que é consideravelmente reduzida a probabilidade de o respectivo agente ou beneficiário poder vir a incluir os correspondentes valores na sua declaração de rendimentos ou de algum modo os declarar para efeitos de tributação.

No entanto e independentemente de considerações de natureza moral ou criminal, não se afigura lógico ou justo que essas transferências patrimoniais possam ficar, por assim dizer, *imunes* à tributação. Os intervenientes no fenómeno da corrupção por via de regra adoptam comportamentos que visam directamente a angariação de rendimentos com o objectivo único ou

<sup>183</sup> Este objectivo do sistema fiscal vem consagrado no art. 103.º, n.º 1, da Constituição.

<sup>184</sup> Enquanto pessoa singular ou colectiva, património autónomo ou organização de facto ou de direito vinculado ao cumprimento de uma prestação tributária, de conformidade com o disposto no art. 18.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

<sup>185</sup> Aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

<sup>186</sup> Conforme refere Luís de SOUSA, “[o] esquema de corrupção é por definição um plano (informal) de segurança de rendimentos ilícitos”, cfr. *Corrupção*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011, p. 25.

principal do seu enriquecimento pessoal<sup>(187)</sup>. Tais comportamentos, por essa razão, não podem deixar de ter uma influência directa e necessária na capacidade contributiva dos respectivos agentes, o que por sua vez constitui um factor com relevância tributária.

Em nosso entender é possível encontrar mecanismos de natureza jurídico-fiscal para tributar esta realidade, tendo designadamente em conta a dimensão, em termos patrimoniais, deste fenómeno. E a tributação deste fenómeno não pode deixar de contribuir, em certa medida, para a diminuição deste fenómeno ou, no mínimo, para uma atenuação dos respectivos efeitos, nos termos a que iremos fazer referência.

#### 4. Os contornos da corrupção em Portugal

Uma das referências a nível internacional na área da análise do fenómeno da corrupção é a já referida organização não-governamental (ONG) *Transparency International* (TI). De acordo com o relatório relativo ao barómetro global da corrupção referente ao ano de 2010<sup>(188)</sup> verifica-se um aumento da corrupção nos últimos anos, designadamente no território da União Europeia e nos Estados Unidos da América. No índice de percepção da corrupção no sector público referente ao ano de 2011<sup>(189)</sup>, da responsabilidade desta organização, é atribuído a Portugal a classificação 6.2. Esta classificação corresponde à atribuição ao nosso país do trigésimo segundo lugar no *ranking* mundial dos países e territórios sobre que incide este estudo. De acordo com este índice, a classificação de 10 é atribuída aos países com menor corrupção e a classificação de zero é atribuída aos países com maior corrupção. Numa análise evolução da classificação do nosso país neste estudo entre o ano de 2001 e a presente data, podemos constatar uma evolução de sentido negativo, conforme se pode verificar através da análise do quadro constante do Anexo I.

Neste quadro é possível verificar a posição relativa de Portugal desde o ano de 2001 até à presente data, bem como o índice de percepção de corrupção associado, de onde resulta uma tendência de agravamento deste fenómeno. Em termos comparativos, em relação à nossa vizinha Espanha verifica-se na última década uma tendência decrescente, que indicia um agravamento do índice de percepção da corrupção no sector público. Igual tendência negativa no sentido do agravamento do índice de percepção é partilhada pela Itália, já que no ano de 2001

<sup>187</sup> Neste sentido, Paul HEYWOOD, *Corruption, Democracy and Governance in Contemporary Spain*, in Sebastian Balfour (coord.), *The Politics of Contemporary Spain*, Routledge, 2005, p. 54.

<sup>188</sup> No original em inglês, Global Corruption Barometer 2010 Report, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [6-1-2012].

<sup>189</sup> No original em inglês, Corruption Perceptions Index 2011, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [6-1-2012].

lhe tinha sido atribuído um índice de 5.5, enquanto no ano de 2011 esse índice conheceu um decréscimo significativo para 3.9.

A informação a este nível fornecida por esta ONG tem por base diversas fontes, amostras e metodologias, que variam de ano para ano<sup>(190)</sup>. A relevância deste incide manifesta-se também a outros níveis, na medida em que constitui um factor de ponderação na concessão de financiamento internacionais por entidades como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional. Pode dizer-se que em Portugal existe um verdadeiro fosso entre as percepções da corrupção e as estatísticas associadas a este fenómeno, designadamente numa perspectiva jurídico-criminal. E esta situação que se verifica no caso concreto da corrupção, estende-se aos demais crimes cometidos no exercício de funções públicas, quer os tipificados no Capítulo IV, do Título V, do Código Penal<sup>(191)</sup>, quer os tipificados na legislação avulsa a que iremos fazer referência.

A perplexidade que suscita por esta divergência vem sendo sucessivamente sublinhada por diversos autores, em diversas áreas de investigação científica. Conforme nota Eduardo Viegas FERREIRA, em relação aos anos de 1993 a 1995 as estatísticas revelam que o total dos crimes contra o Estado não ultrapassa 0,5% do total dos crimes registados<sup>(192)</sup>. Por outro lado, num total registado de 2.838 crimes contra do Estado, os ilícitos criminais associados à corrupção para aquele período temporal seriam em número de 155. Todavia, esses números não tinham equivalência em termos de percepção da dimensão do fenómeno da corrupção por parte da população em geral.

E esta tendência genérica manteve-se nas décadas seguintes e até aos nossos dias, em termos de divergência real entre a dimensão das percepções do fenómeno da corrupção e, numa perspectiva jurídico-penal, o processamento deste ao nível do aparelho sancionatório do Estado.

Conforme se pode constatar através da análise do quadro constante do Anexo II <sup>(193)</sup>, entre os anos de 1995 e 2009 constata-se, em termos proporcionais e em termos de criminalidade participada aos órgãos de polícia criminal, a reduzida relevância em termos criminais do fenómeno da corrupção. Em termos médios, o número de participações criminais

---

<sup>190</sup> De entre as entidades que fornecem elementos para a composição deste índice incluem-se o Fórum Económico Mundial, o Banco Mundial (world business environment survey), o Institute of Management Development (Lausanne, Suíça), Pricewaterhouse Coopers, Political and Economic Risk Consultancy (Hong-Kong), Information International, World Markets Research Center, Columbia University, Economist Intelligence Unit, Freedom House (cfr. Paul HEYWOOD, *Corruption, Democracy and Governance in Contemporary Spain*, in Sebastian Balfour (coord.), *The Politics of Contemporary Spain*, Routledge, 2005, p. 44).

<sup>191</sup> Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de Março.

<sup>192</sup> Cfr. Eduardo Viegas FERREIRA, *Crime e Insegurança em Portugal: Padrões e Tendências 1985-1996*, Oeiras, Celta, 1998, p. 32.

<sup>193</sup> Fonte: Direcção Geral da Política da Justiça, em [www.dgpi.mj.pt](http://www.dgpi.mj.pt) [13-1-2012].



nos períodos temporais referidos é superior a 300.000 e em nenhum momento o número de processos associados ao fenómeno da corrupção é superior a 0,2% do correspondente total. O ano de 1998 foi onde se verificou um maior volume de participações criminais neste domínio, num total de 416. No entanto, tendo em conta o total de participações criminais registadas nesse ano, que ascendeu a 335.561, as participações reportadas a casos de corrupção correspondeu a apenas 0,12% desse total.

De sentido oposto e ao nível das percepções sociais<sup>(194)</sup>, existe uma certa tendência no sentido de aceitar a existência de uma elevada incidência de condutas passíveis de serem associadas ao fenómeno da corrupção, designadamente no que diz respeito a titulares de cargos políticos. A título de exemplo, pode referir-se o caso das campanhas eleitorais a nível autárquico, onde, conforme resulta do quadro constante do Anexo III<sup>(195)</sup>, 4/5 dos portugueses considera ser corrente o recurso a várias práticas ilícitas a nível político-legislativo, que por sua vez são susceptíveis de integrarem várias modalidades deste fenómeno.

É em face desta discrepância que se verifica entre a dimensão judicial do fenómeno da corrupção, em termos de participações e condenações criminais, e a dimensão da percepção deste fenómeno em termos sociais, que usual a referência ao termo apelidado de “cifras negras”<sup>(196)</sup>. Esta expressão pretende aludir à evidente sub-representação do fenómeno da corrupção nas diversas estatísticas existentes a nível criminal. Tal constatação decorre do facto de a corrupção ser encarada como um "crime sem vítima", no sentido de que, por via de regra, os intervenientes (activo e passivo) no acto de corrupção recebem uma vantagem e ambos saem desfavorecidos e penalizados em caso de denúncia<sup>(197)</sup>. A lesão efectiva que decorre da corrupção situa-se principalmente a um nível cuja gravidade e danosidade por via de regra escapa a um número considerável de cidadãos, como seja “a legalidade da actuação dos agentes públicos e a sua objectividade decisional”<sup>(198)</sup>, designadamente no que diz respeito à corrupção no sector público.

Para citar apenas um exemplo, de entre alguns possíveis, daquilo que se pode apelidar de uma certa impunidade que gozam alguns agentes intervenientes no fenómeno da corrupção

<sup>194</sup> Para uma análise dos diversos factores que influenciam a formação das percepções sociais em relação ao fenómeno da corrupção vide Luís de SOUSA e João TRIÃES, *Corrupção e Ética em Democracia: O Caso de Portugal*, OberComBrief, Setembro de 2007, disponível para consulta em [www.obercom.pt](http://www.obercom.pt) [13-1-2012] e António João MAIA, *Corrupção: Realidade e Percepções - O Papel da Imprensa*, Lisboa, 2010, disponível para consulta em <http://bocc.ubi.pt> [13-1-2012].

<sup>195</sup> Cfr. Carlos JALALI, *Vícios Públicos, Virtudes Privadas*, in Luís de Sousa e João Triães (coords.), *A Corrupção e os Portugueses: Práticas e Valores*, Cascais, Rui Costa Pinto, 2008, p. 155.

<sup>196</sup> Cfr. António João MAIA, *O Discurso Social sobre o Problema da Corrupção em Portugal*, Observatório de Economia e gestão de Fraude, Working Papers n.º 7/2011, disponível para consulta em [www.gestaodefraude.eu](http://www.gestaodefraude.eu) [1-2-2012].

<sup>197</sup> Para uma análise acerca da fluidez do conceito de corrupção em termos sociais, designadamente em Portugal, vide Luís de SOUSA e João TRIÃES, *A Corrupção e os Portugueses: Atitudes, Práticas e Valores*, 1.ª ed., Cascais, Rui Costa Pinto, 2008, p. 26 e segs.

<sup>198</sup> Cfr. Cláudia Cruz SANTOS et al, *A Corrupção*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p. 31.

em Portugal gostaríamos de fazer referência ao trabalho de investigação desenvolvido por António José VILELA, relativamente à falta de transparência ou da declarada corrupção que rodeou a aquisição de material militar. Este investigador desenvolveu um trabalho de vulto nesta matéria, analisando as aquisições de material militar feitas ao longo de vários anos, envolvendo avultadas verbas<sup>(199)</sup>. É feita igualmente uma análise de vários processos de inquérito desencadeados pela Polícia Judiciária Militar nessa matéria e que deram origem a vários inquéritos que por via de regra, resultavam em arquivamentos, em resultado dos obstáculos de várias ordens colocados à eficácia da própria investigação criminal por via hierárquica<sup>(200)</sup>.

Esta sumária referência reflecte, em nosso entender, a debilidade e ineficácia que dos instrumentos jurídico-penais na reacção contra a corrupção, mercê dos respectivos contornos e do facto de estar em causa um fenómeno de *poder*.

## **5. Os instrumentos jurídico-criminais de reacção contra o fenómeno da corrupção**

Pode situar-se uma primeira fase de produção legislativa em matéria de combate à corrupção por via jurídico-criminal a partir de meados da década de oitenta do século passado, com reflexos na publicação do Decreto-Lei n.º 24/84, de 16 de Janeiro<sup>(201)</sup>. No preâmbulo deste diploma legal refere-se expressamente que a correspondente revisão legislativa visa “contribuir para que a Administração Pública fique dotada com instrumentos legais mais adequados ao combate à corrupção, numa perspectiva de normalização da própria Administração”. Existiram ainda outros diplomas legais contemporâneos que se inserem no mesmo esforço legislativo de reacção contra o fenómeno da corrupção, como foi o caso da Lei n.º 4/83, de 2 de Abril<sup>(202)</sup>, da Lei n.º 34/87, de 16 de Julho<sup>(203)</sup> e o Decreto-Lei n.º 390/91, de 10 de Outubro<sup>(204)</sup>.

Incontornável neste primeiro período, neste âmbito, foi o trabalho desenvolvido pela Alta Autoridade contra a Corrupção<sup>(205)</sup>, cujos objectivos declarados tinham a ver com o desenvolvimento de “acções de prevenção, de averiguação e de denúncia à entidade competente para a acção penal ou disciplinar dos actos de corrupção e de fraude cometidos no

<sup>199</sup> Este investigador alude, designadamente, à importação de material bélico no montante de 659 milhões de euros entre os anos de 1994 e 2004.

<sup>200</sup> Cfr. António José VILELA, *Segredos e Corrupção: O Negócio de Armas em Portugal*, Alfragide, Casa das Letras, 2009.

<sup>201</sup> Alusivo ao estatuto disciplinar dos funcionários e agentes da administração central, regional e local.

<sup>202</sup> Ausiva ao controlo público da riqueza dos titulares de cargos políticos.

<sup>203</sup> Alusiva aos crimes de responsabilidade dos titulares de cargos políticos.

<sup>204</sup> Ausivo à qualificação como crime de comportamentos que afectem a verdade e lealdade da competição desportiva.

<sup>205</sup> Criada pelo Decreto-Lei n.º 369/83, de 6 de Outubro e extinta por intermédio da Lei n.º 26/92, de 31 de Agosto.

exercício de funções administrativas, nomeadamente no âmbito da actividade dos serviços da administração pública central, regional e local, das Forças Armadas, dos institutos públicos, das empresas públicas e de capitais públicos, participadas pelo Estado ou concessionárias de serviços públicos, de exploração de bens do domínio público, incluindo os praticados por titulares de órgãos de soberania”<sup>(206)</sup>.

Uma segunda fase de reacção contra as várias práticas associadas ao Fenómeno da Corrupção pode ser encontrada entre o final da década de 90 do século passado e o início do século XX, que de algum modo se traduziu na adesão de Portugal a um movimento de cariz internacional nesta matéria. Esta segunda fase pode subdividir-se em três ciclos distintos, nos termos que passamos a desenvolver. Num primeiro ciclo é possível identificar a aprovação e ratificação de um conjunto de instrumentos internacionais que tiveram um reflexo imediato ao nível da produção legislativa. Foi o caso da ratificação da Convenção sobre a Luta contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transacções Comerciais Internacionais<sup>(207)</sup>, efectuada através do Decreto do Presidente da República n° 19/2000, de 31 de Março, que por sua vez foi objecto de aprovação por parte da Assembleia da República, para ratificação, através da Resolução n° 32/2000, de 2 de Dezembro de 1999. A transposição dessa Convenção para o direito interno português foi efectuada através da Lei n° 13/2001, de 4 de Junho, através do aditamento do art. 41.º-A ao Decreto-Lei n° 28/84, de 20 de Janeiro<sup>(208)</sup>.

Por intermédio do Decreto do Presidente da República n° 56/2001, de 26 de Outubro, foi por sua vez ratificada a Convenção Penal sobre a Corrupção, do Conselho da Europa<sup>(209)</sup>, aprovada, para ratificação, pela Resolução da Assembleia da República n° 68/2001, de 20 de Setembro. Na sequência desta ratificação, Portugal adere ao grupo de Estados contra a corrupção (GRECO).

Outro instrumento internacional relevante nesta matéria foi igualmente objecto de ratificação por parte do Presidente da República através do Decreto n° 58/2001, de 15 de Novembro e tratou-se da Convenção Relativa à Luta contra a Corrupção em que Estejam Implicados Funcionários das Comunidades Europeias ou dos Estados-Membros da União Europeia<sup>(210)</sup>, igualmente aprovada, para ratificação, pela Resolução da Assembleia da República n° 72/2001, de 20 de Setembro.

<sup>206</sup> Cfr. art. 1.º da Lei n° 45/86, de 1 de Outubro.

<sup>207</sup> Adoptada em Paris, em 17 de Dezembro de 1997, na Conferência Ministerial da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (doravante OCDE).

<sup>208</sup> Que introduziu o crime de corrupção activa com prejuízo do comércio internacional.

<sup>209</sup> Assinada em Estrasburgo, em 30 de Abril de 1999.

<sup>210</sup> Assinada em Bruxelas, em 26 de Maio de 1997.

A Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção<sup>(211)</sup>, foi objecto de ratificação através do Decreto do Presidente da República n.º 97/2007, de 21 de Setembro e aprovada, para ratificação, pela Resolução da Assembleia da República n.º 47/2007, de 21 de Setembro.

A transposição destes instrumentos internacionais para o direito interno português foi realizada, designadamente, através da Lei n.º 108/2001, de 28 de Novembro<sup>(212)</sup>. Também se pode considerar inserida nesta temática a publicação da Lei n.º 5/2002, de 11 de Janeiro, que estabeleceu medidas de combate à criminalidade organizada e económico-financeira, alterando a Lei n.º 36/94, de 29 de Setembro e o Decreto-Lei n.º 325/95, de 2 de Dezembro.

Consideramos que um segundo ciclo de produção legislativa nesta matéria se pode identificar com a publicação da Lei n.º 50/2007, de 31 de Agosto, que estabeleceu um novo regime de responsabilidade penal por comportamentos susceptíveis de afectar a verdade, a lealdade e a correcção da competição e do seu resultado na actividade desportiva. Procurou-se por esta via reagir contra o incremento da corrupção no âmbito desportivo, tendo em conta a relevância económica e social desta actividade

Relevante nesta matéria é ainda a Lei n.º 20/2008, de 21 de Abril, que veio introduzir o novo regime penal de corrupção no comércio internacional e no sector privado. Este diploma legal pretendeu dar cumprimento à Decisão-Quadro n.º 2003/568/JAI, de 22 de Julho de 2003, do Conselho Europeu. Através da Lei n.º 25/2008, de 5 de Junho foram estabelecidas medidas preventivas e repressivas no âmbito do combate ao branqueamento de vantagens patrimoniais provenientes de proveniência ilícita e ao financiamento do terrorismo.

Através da Lei n.º 19/2008, de 21 de Abril, foram introduzidas alterações pontuais em vários diplomas legais relacionados com o combate à corrupção<sup>(213)</sup>. O Decreto-Regulamentar n.º 3/2009, de 3 de Fevereiro também se afigura relevante e enquadrado nesta temática, por via da promoção de um registo de procurações irrevogáveis, em especial as que conferem poderes para transferência de direitos de propriedade sobre bens imóveis.

Entre outros diplomas legais com incidência nesta matéria, podemos referir a Lei n.º 54/2008, de 4 de Setembro, que procedeu à criação, junto do Tribunal de Contas, do Conselho de Prevenção da Corrupção, enquanto entidade destinada a exercer uma actividade de âmbito nacional no plano da prevenção da corrupção e infracções conexas.

<sup>211</sup> Adoptada pela Assembleia Geral das Nações Unidas em 31 de Outubro de 2003.

<sup>212</sup> Que procedeu à alteração dos arts. 335.º, 372.º, 373.º e 386.º do Código Penal (relativos aos crimes de tráfico de influência, corrupção passiva para acto ilícito, corrupção passiva para acto lícito e ao conceito de funcionário, respectivamente), à alteração dos arts. 2.º, 16.º, 17.º, 18.º e 19.º da Lei n.º 34/87, de 16 de Julho; e aditou os arts. 41.º-B e 41.º-C ao Decreto-Lei n.º 28/84, de 20 de Janeiro (relativos aos crimes de corrupção activa e passiva no sector privado).

<sup>213</sup> Tais como a Lei n.º 5/2002, de 11 de Janeiro, a Lei Geral Tributária e a Lei n.º 4/83, de 2 de Abril.

Um terceiro ciclo de produção legislativa em matéria de corrupção está associado, em nosso entender, ao trabalho desenvolvido pela comissão eventual para o acompanhamento político do fenómeno da corrupção e para a análise integrada de soluções com vista ao seu combate<sup>(214)</sup>. Esta entidade desenvolveu um trabalho meritório designadamente ao nível das consultas feitas a pessoas e entidades das mais variadas áreas e quadrantes sociais, com vista à identificação das medidas necessárias e adequadas à prevenção e combate ao fenómeno da corrupção. De entre as conclusões produzidas por esta entidade sobressai a constatação de que a corrupção é um fenómeno gerador de pobreza e um obstáculo ao desenvolvimento social e económico do país. Refere-se ainda que o combate a este fenómeno deve constituir uma prioridade inalienável de um Estado de Direito, sob pena de a impunidade nesta matéria se poder traduzir num declínio dos níveis de confiança dos cidadãos na democracia e constituir um verdadeiro obstáculo ao normal funcionamento das instituições.

A produção legislativa decorrente dos trabalhos desta entidade foi também relevante. Temos desde logo a Resolução da Assembleia da República n.º 91/2010, de 10 de Agosto, que recomenda ao Governo a emissão de legislação no âmbito da prevenção e combate ao Fenómeno da Corrupção. Através da Lei n.º 32/2010 foi realizada uma nova alteração ao Código Penal, com especial incidência nas normas legais relacionadas com este fenómeno<sup>(215)</sup><sup>(216)</sup>.

Esta produção legislativa foi objecto de uma apreciação globalmente favorável no relatório do grupo GRECO<sup>(217)</sup>, em reunião plenária realizada entre o final do mês de Novembro e o princípio do mês de Dezembro de 2010.

Em face do que fica supra referido é possível constatar a considerável abundância em termos de produção legislativa em matéria de prevenção e combate ao fenómeno da corrupção, o que constitui um reflexo da consciencialização da gravidade e consequências deste fenómeno, nas mais variadas vertentes.

Todavia, outro facto que, segundo cremos, é possível constatar é o de que o direito tributário e fiscal não tem sido encarado como instrumento susceptível de ser utilizado com

<sup>214</sup> Criada por intermédio da Resolução da Assembleia da República n.º 1/2010, publicada no Diário da República I-A Série, n.º 2, de 5 de Janeiro e com a composição definida no Despacho n.º 18/IX, do Senhor Presidente da Assembleia da República, de 5 de Janeiro de 2010.

<sup>215</sup> Como sucedeu com os arts. 372.º, 373.º, 374.º, 386.º, do Código Penal.

<sup>216</sup> Entre outros diplomas legais com relevância nesta matéria podemos citar a Lei n.º 3472010, de 2 de Setembro, que alterou a Lei n.º 12-A/2007, de 27 de Fevereiro, no capítulo referente às garantias de imparcialidade do regime de vinculação, de carreiras e de remunerações dos trabalhadores que exercem funções públicas; a Lei n.º 36/2010, de 2 de Setembro, que alterou o art. 79.º do Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de Dezembro, em matéria relacionada com o sigilo bancário, à semelhança do que sucedeu com a Lei n.º 37/2010, de 2 de Setembro (que alterou a LGT) e o Decreto-Lei n.º 65/2005, de 11 de Março; a Lei n.º 38/2010, de 2 de Setembro, que alterou o regime do controlo público da riqueza dos titulares dos cargos públicos; a Lei n.º 41/2010, de 3 de Setembro, que alterou a lei n.º 34/87, de 16 de Julho, relativa aos crimes da responsabilidade dos titulares dos cargos políticos; a Lei n.º 42/2010, de 3 de Setembro. A presente referência, que se pretende meramente exemplificativa, destina-se a servir de exemplo da abundância da produção legislativa existente em matéria de corrupção nos mais diversos ramos do direito, que não possui reflexos no âmbito do direito tributário e fiscal.

<sup>217</sup> Cfr. *Evaluation Report on Portugal Transparency of Party Funding*, disponível para consulta em [www.coe.int](http://www.coe.int) [22-7-2011].

relevância especificamente nesta temática. Veja-se a este propósito e a título exemplificativo, que de entre as múltiplas recomendações recentemente emanadas da comissão eventual criada em 2010 ao nível da produção e objectivos legislativos, não é possível encontrar uma única referência específica a instrumentos de natureza tributária e fiscal em matéria de combate à corrupção.

## **6. A corrupção como um fenómeno de *poder***

Será porventura permitido ao cidadão comum questionar-se acerca da razão pela qual, tendo em conta os custos e efeitos perniciosos declaradamente associados ao fenómeno da corrupção, não se vislumbra, à escala mundial, um movimento determinado de natureza politico-legislativa de contornos concretos e determinados, tendente à erradicação completa deste fenómeno. Uma das explicações possíveis para este facto poderá passar pela consciencialização de que a corrupção constitui efectivamente um fenómeno de *poder*<sup>(218)</sup>.

Este facto, aliás, decorre da maioria das definições conceptuais propostas nesta matéria nos termos já referidos, sendo este precisamente, em nosso entender, um dos elementos caracterizadores essenciais do conceito de corrupção. A palavra *poder*, por via de regra, está associada a uma capacidade decisória, integrada num qualquer tipo de estrutura organizacional, com um nível variável de hierarquização, seja qual for a respectiva natureza. Essa capacidade decisória terá ainda de se considerar relevante, no sentido de poder determinar comportamentos pessoais ou profissionais de sujeitos integrados, ou não, nessa organização. Essa relevância decisória pode manifestar-se, designadamente, no âmbito da definição da alocação ou distribuição de bens ou recursos, sejam eles públicos ou privados ou na concessão, regulamentação, autorização ou definição do termos e condições para o exercício de quaisquer actividades.

Mas existe outro entendimento possível para esta expressão e que tem a ver com o *poder* de agentes com capacidade para influenciar precisamente a capacidade decisória das pessoas integradas nos mais diversos níveis de estruturas organizacionais e hierarquizadas de natureza pública. Trata-se mais precisamente de agentes integrados em estruturas de crime organizado.

---

<sup>218</sup> Expressão utilizada por Luís de SOUSA, em *Corrupção*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011, p. 37.

Conforme referem vários autores<sup>(219)</sup> e organizações internacionais<sup>(220)</sup>, existe uma ligação muito próxima entre o fenómeno da corrupção e o fenómeno do crime organizado. Essa ligação será de tal forma próxima que chega a poder falar-se numa relação simbiótica entre ambos os fenómenos, que se concretiza ao nível das contrapartidas. Por um lado, o desenvolvimento e os lucros provenientes do crime organizado são inversamente proporcionais à eficácia e eficiência dos meios públicos criados para o combater. Quanto mais eficaz e melhor dotado de meios estiver o aparelho de um Estado (por exemplo a nível administrativo, policial, judicial e, principalmente, fiscal) menor será a capacidade de uma qualquer estrutura de crime organizado para exercer a sua “actividade” e dela retirar lucros.

Nesta medida, uma estrutura de crime organizado tem todo o interesse em lograr influenciar a capacidade decisória de agentes integrados nos mais variados níveis organizativos e hierárquicos de um Estado, de molde a poder influenciar a respectiva capacidade decisória. Essa influência, uma vez angariada, terá por objectivo garantir a exequibilidade de projectos ilegais de angariação de receitas e de percepção de lucros, com base na inércia ou na limitação da capacidade de reacção do aparelho sancionatório público.

Algumas referências em matéria de lucros provenientes de actividades criminosas organizadas são de facto interessantes pela capacidade económica que revelam, designadamente as referidas por José Santos CABRAL, que aqui vamos seguir de perto. Este autor faz referência a um lucro no valor de 123 milhões de dólares por mês, proveniente do tráfico de heroína no eixo dos Balcãs; o tráfico de viaturas furtadas no espaço da União Europeia ascenderia a cerca de 3 biliões de euros; os lucros provenientes do crime organizado na Alemanha, Espanha e Bélgica, no ano de 2005, seriam de 1,3 biliões de euros/ano, 1 bilião de euros/ano e 1,5 biliões de euros/ano, respectivamente; associado ao tráfico ilegal de armas ligeiras estaria um lucro de cerca de 1 bilião de dólares/ano; os “negócios” de pirataria informática e de contrafacção no renderiam valores na ordem dos 200 biliões de dólares/ano e de 100 biliões de dólares/ano. Refere ainda este autor, em síntese, que o crime organizado apenas na sua dimensão transnacional envolve um proveito que excede a soma de 1.000 biliões de dólares anuais, valor que corresponderia a cerca de 20% do movimento comercial anual<sup>(221)</sup>.

A vantagem que desta relação resulta para os agentes integrados numa estrutura organizacional ou hierarquizada, por via de regra de natureza pública, traduz-se no acesso

<sup>219</sup> Cfr. A título exemplificativo, José Souto de MOURA, *Direito ao Assunto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006, p. 349 e segs.

<sup>220</sup> A Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção, no seu preâmbulo, alude à ligação entre o crime organizado e a corrupção.

<sup>221</sup> Cfr. José Santos CABRAL, *Uma Incursão pela Polícia*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 11.

indirecto às referidas vantagens económicas, que possuem uma dimensão que muitas vezes escapa à percepção do cidadão comum, destinando-as às mais diversas finalidades, sejam elas de natureza pessoal, político-partidária ou outras.

É a este nível que se pode falar de “corrupção sistémica ou política” e em “corrupção meta-sistémica ou de colarinho branco”<sup>(222)</sup>. No primeiro caso estaríamos perante relações de troca envolvendo diversos actores e avultados recursos económicos, tendencialmente ligadas a financiamentos políticos irregulares, com vista designadamente ao condicionamento de decisões e opções de natureza política, aos mais variados níveis do aparelho do Estado. No segundo caso essas mesmas relações de troca distinguir-se-iam pela respectiva dimensão internacional e pela maior complexidade das operações financeiras envolvidas.

Em matéria de reacção pela via tributária e fiscal contra o fenómeno da corrupção não pode deixar de ser tida em consideração a dimensão do *poder* que lhe está associado, traduzido num potencial relevante de influência ao nível da decisão dos mais variados agentes que integram, designadamente, a administração tributária. Este facto constitui um dos pressupostos de enquadramento da proposta que iremos apresentar ao nível de normas de procedimento tributário, enquanto vertente fundamental da reacção pela via tributária e fiscal contra o fenómeno da corrupção.

## 7. Os custos da corrupção

Os custos associados à corrupção justificam uma abordagem e uma contribuição pluridisciplinar e global no combate a este fenómeno. Estes custos já se encontram devidamente enumerados e identificados, designadamente ao nível das diversas organizações internacionais que recorrentemente se dedicam à análise deste fenómeno, tais como as Nações Unidas, o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial, a OCDE, entre outras.

Estão em causa danos tal modo extensos e abrangentes, que desde há muito se justifica uma mobilização de todos os recursos disponíveis para reacção contra este fenómeno quer ao nível do aparelho de Estado, de todos os Estados, quer a nível social, de todos os estratos sociais, nacionais e internacionais. Todavia e estranhamente, tal não é o que se verifica, salvo através de medidas legislativas pontuais, avulsas e descontextualizadas, que bem cedo revelam

<sup>222</sup> Cfr. Luís de SOUSA, em *Corrupção*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011, p. 41 e segs. Trata-se de uma referência a apenas duas das muitas categorias possíveis de corrupção. A título exemplificativo, Arnold HEIDENHEIMER faz referência às categorias de corrupção pequena (*petty*), rotineira (*routine*) e agravada (*aggravated*) – cfr. *Perspectives on the Perception of Corruption*, in Arnold Heidenheimer, Michael Johnston, Victor LeVine (eds), *Political Corruption: A Handbook*, New Jersey, Transaction Publishers, 1997, p. 158.



a sua impotência para debelarem este fenómeno. Poder-se-á, eventualmente, pensar que este será mais um dos efeitos característicos do *poder* associado a este fenómeno.

O plano económico será porventura um dos domínios onde mais se fazem sentir os efeitos da corrupção. É comumente aceite que este fenómeno prejudica o desenvolvimento económico, no sentido de que reduz o potencial de crescimento económico decorrente de iniciativas de investimento doméstico e estrangeiro<sup>(223)</sup>. As práticas associadas ao suborno, por exemplo, resultam em custos operacionais acrescidos para os agentes económicos e na maior parte das vezes resultam em ineficiências operacionais (traduzidas numa menor qualidade das infra-estruturas e dos serviços prestados), bem como numa distorção das regras da livre concorrência.

No plano social são igualmente perversos os efeitos da corrupção, na medida em que a disseminação deste fenómeno coloca em risco valores éticos e de justiça social fundamentais, resultando na alienação de fatias substanciais da população relativamente ao seu Governo, face à respectiva ineficácia para debelar este fenómeno. Este facto, por sua vez, resulta num maior recurso por parte dos cidadãos a práticas associadas à corrupção, quer por via da tomada de consciência de um certo sentimento de impunidade que está associado às mesmas, quer por via da aceitação deste tipo de práticas como única via de resolução de uma maneira célere e eficaz de entraves de natureza legal ou administrativa.

A nível político pode dizer-se que a corrupção afecta e dissolve a legitimidade democrática das instituições. A falta de transparência na afectação de recursos públicos por parte de certos decisores políticos, propiciada por práticas corruptivas, resulta muitas vezes em gestões danosa da *coisa pública*, resultando em última análise no desperdício de um conjunto de recursos públicos que são sempre escassos. Destas práticas resulta uma ameaça séria para a estabilidade política de toda uma sociedade e para o desenvolvimento sustentável do próprio Estado de Direito.

Por fim, a impunidade associada a práticas de corrupção resulta num inevitável incremento da ilicitude e da criminalidade em geral. O fenómeno da corrupção encoraja e perpetua a criminalidade. Conforme já fizemos referência, encontra-se enraizada ao nível das mais diversas instituições nacionais e internacionais, a profunda convicção de que existe uma ligação estreita entre as práticas associadas ao fenómeno da corrupção e a criminalidade, quer à

---

<sup>223</sup> Cfr. Andrew W. GOUDIE e David STASAVAGE, *Corruption: The Issues*, OECD Development Centre, Working Paper n° 122, 1997, p. 33 e segs., disponível para consulta em [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org) [1-2-2012].

criminalidade organizada, quer à criminalidade económica, abrangendo designadamente o branqueamento de capitais.

Pelas razões que ficam sumariamente supra referidas, pode de facto afirmar-se que o combate à corrupção impõe-se como um dever cívico e de cidadania, que deveria mobilizar todos os recursos disponíveis do Estado. Em nosso entender, o direito tributário e fiscal pode ter um papel relevante a desempenhar nesta matéria.

## **8. Conclusões parciais**

Em nosso entender, a corrupção é um fenómeno com, pelo menos, duas dimensões: uma dimensão de natureza sociológica e uma dimensão de natureza económico-financeira. É um fenómeno de natureza sociológica no que respeita às suas causas e um fenómeno de natureza económico-financeira no que respeita aos seus efeitos. Segundo cremos, só a compreensão e abordagem destas duas dimensões deste fenómeno poderá contribuir decisivamente para a respectiva eliminação. Também por estes motivos e no âmbito de uma abordagem pela via normativa, este fenómeno carece de uma intervenção e contribuição multidisciplinar por parte dos vários ramos do direito.

Atenta a dimensão económico-financeira do fenómeno da corrupção, estamos convictos que o direito tributário e fiscal pode ter um papel importante na debelação dos respectivos efeitos. Este ramo do direito possui, também, um conjunto de normas especialmente vocacionado para a análise, dissecação e compreensão de fenómenos de natureza económica e financeira, ao contrário do que sucede por exemplo com os direitos penal, civil ou administrativo. Um dos reflexos desta vertente traduz-se, ao nível da administração tributária, na existência de um conjunto considerável de técnicos especializados dotados de competências específicas nestas matérias. Estes técnicos estão especialmente habilitados para destrinçar os, muitas vezes, intrincados esquemas contabilísticos de que os agentes intervenientes no fenómeno da corrupção se servem para dissimular e/ou justificar movimentos financeiros ilícitos. Por fim, o direito tributário e fiscal está dotado de um *especial arsenal sancionatório* e de *especiais instrumentos de actuação*, que são reflexos da finalidade publicista da relação jurídica tributária e permitem reagir com alguma flexibilidade à fluidez e constante mutação que caracteriza do fenómeno da corrupção, na sua vertente económico-financeira.

Mas a pertinência de uma efectiva e abrangente intervenção do direito tributário e fiscal não se justifica apenas como meio auxiliar dos outros ramos do direito, tendo designadamente em conta as aparentes limitações do direito penal nesta matéria. Muito pelo contrário, os supra descritos efeitos perniciosos do fenómeno da corrupção a nível fiscal justificam uma intervenção deste ramo do direito a título principal, atenta a respectiva gravidade e potenciais consequências.

### Parte III

#### **1. A questão da legitimidade da tributação dos rendimentos de proveniência ilícita**

Segundo cremos, encontra-se actualmente ultrapassada a problemática doutrinal relacionada com a legitimidade e legitimação da tributação de rendimentos provenientes de fonte ilícita, designadamente em sede de tributação do rendimento das pessoas singulares. Este aspecto possui relevância, quando se equaciona a questão da tributação de rendimentos provenientes do fenómeno da corrupção, como se pretende fazer no presente trabalho.

O CIRS, no seu art. 1.º, é clarificador a este respeito, na medida em que determina que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias previstas, mesmo quando proveniente de actos ilícitos. Deste modo, é condição fundamental para que seja possível a tributação de rendimentos provenientes de actividades ilícitas, tais como a corrupção, designadamente em sede de IRS, que estes sejam susceptíveis de integrar uma das categorias de rendimentos previstas na lei. Este condicionalismo é um dos reflexos da concepção cedular subjacente ao conceito de rendimento das pessoas singulares<sup>(224)</sup>.

Este preceito legal possui uma norma paralela em sede de tributação do rendimento das pessoas colectivas. Trata-se do art. 1.º do CIRC, onde vem referido que este imposto incide sobre os rendimentos obtidos pelos respectivos sujeitos passivos, mesmo quando provenientes de actos ilícitos, no período de tributação. Em ambos os casos, os respectivos enunciados legais não deixam margem para dúvidas quando à admissibilidade da sujeição a imposto de rendimentos de proveniência ilícita, seja qual a fonte ou natureza dessa ilicitude.

Mas nem sempre foi assim. No caso do IRS, a redacção original<sup>(225)</sup> do referido art. 1.º previa apenas a incidência deste imposto sobre o valor anual dos rendimentos das categorias previstas, sem qualquer referência à tributação de rendimentos provenientes de actos ilícitos. A actual redacção dessa norma legal foi introduzida pelo Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro<sup>(226)</sup>. Este mesmo diploma legal, por seu lado, introduziu uma inovação equivalente em

---

<sup>224</sup> Cfr. José Luís Saldanha SANCHES, *O Conceito de Rendimento do IRS*, in "Fiscalidade", n.º 7/8, Julho/Outubro 2001, p. 36.

<sup>225</sup> Decorrente do Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

<sup>226</sup> Nos termos do disposto no art. 1.º, n.º 1, deste diploma legal.

sede do CIRC, por intermédio da alteração da redacção do respectivo art. 1.º, no sentido supra descrito<sup>(227)</sup>.

Conforme decorre do preambulo do referido Decreto-Lei n.º 472/99, estas alterações normativas inseriram-se num esforço generalizado de adaptação e harmonização dos vários códigos e leis tributárias em relação à nova lei geral tributária<sup>(228)</sup>, de molde a garantir a unidade do sistema fiscal. E, de facto, a nova lei geral tributária (LGT) trouxe um preceito inovador ao sistema fiscal português, no âmbito da tributação dos rendimentos provenientes de actos ilícitos. Trata-se mais precisamente do respectivo art. 10.º. Desta norma legal resulta a consagração expressa de um princípio geral no sentido da admissibilidade da tributação de rendimentos provenientes de actos ilícitos<sup>(229)</sup>. De igual modo e nos termos desta disposição legal, o carácter ilícito da aquisição, titularidade ou transmissão de bens não serve de facto impeditivo à respectiva tributação.

Todavia, em ambos os casos acima descritos a lei estabelece uma condição fundamental para seja possível a correspondente tributação: a de que os actos (ilícitos) preencham os pressupostos das normas de incidência aplicáveis. Este aspecto afigura-se relevante na medida em que não está subjacente a esta disposição legal o intuito de criar de uma nova categoria de rendimentos, distinta, por exemplo, das que actualmente vigoram em sede de IRS<sup>(230)</sup>.

O princípio geral que decorre das normas acima referidas, que é comum a muitos sistemas tributários<sup>(231)</sup>, clarificou uma questão que durante vários anos foi objecto de controvérsia doutrinal, relativa à legitimidade e natureza da tributação deste tipo de rendimentos. Uma das referências doutrinárias nesta matéria resulta da obra de Nuno Sá GOMES. Segundo este autor, a legitimidade da tributação de rendimentos provenientes de actividades ilícitas decorria do facto de a lei fiscal, ao criar normas de incidência visando a tributação de condutas ou

<sup>227</sup> Nos termos do disposto no art. 2.º, n.º 2, do referido Decreto-Lei n.º 472/99, de 8 de Novembro.

<sup>228</sup> Aprovada através do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro e com entrada em vigor prevista para o dia 1 de Janeiro de 1999, de conformidade com o disposto no art. 6.º, do respectivo diploma preambular.

<sup>229</sup> Conforme refere António Lima GUERREIRO, a alteração a estes preceitos do CIRS e do CIRC ficou a dever-se ao facto de este preceito da LGT passar a abranger expressamente a tributação deste tipo de rendimentos – cfr. *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001, p. 82, nota 10. Diogo Leite CAMPOS refere que o art. 10.º da LGT consagrou uma regra que já resultava implícita das normas de incidência dos impostos, no sentido de ser indiferente para efeitos de tributação a natureza lícita ou ilícita dos rendimentos – cfr. *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Lisboa, Vislis, 2003, p. 73. Todavia, pensamos que esta interpretação não seria totalmente clara neste sentido, conforme se pode deduzir da problemática doutrinal que, mesmo entre nós, envolveu a questão da legitimidade da tributação dos rendimentos provenientes de actos ilícitos.

<sup>230</sup> António Lima GUERREIRO defende que um rendimento de proveniência ilícita não poderá ser sujeito a tributação caso não seja possível a respectiva inclusão, em sede de IRS, em nenhuma das categorias de rendimentos vigentes – cfr. *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2001, p. 82, nota 8.

<sup>231</sup> Um dos exemplos de referência nesta matéria é o Código Tributário alemão, que nas Secções 40.º e 41.º sublinha a irrelevância, para efeitos tributários, da ilicitude de um acto (no sentido de contrário a uma proibição legal ou atentatório dos bons costumes), desde que este preencha a previsão de uma norma de incidência fiscal, ficando por isso na mesma sujeito a tributação.

actividades ilícitas, não ter por objectivo valorar essas condutas em termos de ilicitude, mas tão-somente em termos político-económicos. Por esse motivo, seria legítimo que o legislador fizesse constar da estatuição de uma norma de incidência jurídico-tributária certos factos jurídicos, ainda que porventura associados a condutas ilícitas, que uma vez verificados dariam *automaticamente* origem ao nascimento da obrigação tributária, quando fossem reveladores de capacidade contributiva.

Nesta medida e ainda segundo Nuno Sá GOMES, a prestação tributária decorrente dessa previsão legal fiscal nunca poderia ser encarada como possuindo natureza sancionatória, na medida em que a “vontade violadora de normas perceptivas ou proibitivas de direito comum não é valorada fiscalmente”<sup>(232)</sup>. Existem outros autores que, embora defendendo soluções de sentido genericamente idêntico ao supra referido, acrescentaram algo mais à questão da legitimação da tributação de rendimentos provenientes de actos ilícitos.

É o caso de Joaquim Freitas da ROCHA, que sustenta que se pode encontrar a legitimação da tributação deste tipo de rendimentos nos princípios da igualdade (e capacidade contributiva) e da solidariedade. O princípio da igualdade tributária, que possuiria particular incidência no domínio dos impostos pessoais, exigiria um tratamento igual a situações que, de ponto de vista fiscal, fossem iguais. Nesse medida, de acordo com este princípio seria legítima a sujeição a imposto de quaisquer factos reveladores de capacidade contributiva e consubstanciados num aumento patrimonial, independentemente da respectiva natureza, lícita ou ilícita<sup>(233)</sup>.

O princípio da solidariedade também justificaria uma legitimação da tributação destes rendimentos, tendo em conta o dever fundamental e constitucional que recai sobre cada cidadão no sentido de contribuir para o financiamento dos encargos públicos. Este dever seria materializado essencialmente através do pagamento de impostos, não existindo fundamento válido para dele isentar os contribuintes que incorrem na prática de actos ilícitos, pois também sobre estes, porventura até por maioria de razão, incidiria aquele dever de contribuição para sustentar as despesas e encargos do Estado.

Ainda segundo este autor, os critérios e operantes nesta matéria teriam de ser encontrados a nível jurídico-tributário e não no domínio da moralidade, de molde a poder ser

<sup>232</sup> Cfr. Nuno Sá GOMES, *Notas sobre o Problema da Legitimidade e Natureza da Tributação das Actividades Ilícitas e dos Impostos Proibitivos, Sancionatórios e Confiscatórios*, in “Estudos”, vol. II, Centro de Estudos Fiscais (Comemoração do XX Aniversário da sua Institucionalização), Lisboa, 1983, p. 731 e segs.

<sup>233</sup> Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva – Sujeição a Imposto dos Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos*, in “Ciência e Técnica Fiscal” (Centro de Estudos Fiscais), nº 390, Abril/Junho, 1998, p. 147.

encontrado critério válido para legitimação desta tributação. Por outro lado, Joaquim Freitas da ROCHA faz também uma referência relevante às exigências decorrentes do princípio da taxatividade ou da tipicidade fechada e à proibição da analogia em matéria tributária, enquanto elementos determinantes na definição da categoria de rendimentos em que devem ser enquadrados os rendimentos de proveniência ilícita, sob pena de não ser admissível a respectiva tributação<sup>(234)</sup>. É de realçar que é precisamente esta a conclusão que se extrai do teor do mencionado art. 10.º da LGT, conforme já deixamos referido.

O princípio da tipicidade<sup>(235)</sup> em matéria fiscal possui considerável relevância quer quando se analisa a questão da tributação do rendimento provenientes de actos ilícitos, em geral, quer quando se trata de questionar o papel dos impostos no combate à corrupção, em particular. De acordo com este princípio, as normas de incidência devem conter na respectiva previsão uma concreta situação fáctica que seja geradora da obrigação tributária. Nesta medida, o facto tributável deve ser encarado como um facto típico e a respectiva existência pressupõe o preenchimento de todos os requisitos previstos na lei para que por essa via possa haver lugar a tributação<sup>(236)</sup>.

## **2. Alguns instrumentos fiscais com potencial de utilização no combate à corrupção**

Nesta parte faremos referência a dois instrumentos jurídico-tributários que, em nosso entender, possuem alguma relevância no combate à corrupção, um deles pela via positiva (no caso das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados) e o outro pela via negativa (no caso da tributação autónoma das despesas não documentadas). Todavia, desta opção não deve entender-se que estes são os únicos mecanismos jurídico-tributários existentes que possuem com relevância para os fins em apreço.

<sup>234</sup> *Idem*, p. 152.

<sup>235</sup> O qual é, por sua vez, um corolário do princípio da legalidade, expresso no art. 103.º da Constituição. Em matéria fiscal, o princípio da legalidade não se reconduz apenas a uma perspectiva de preeminência da lei (como sucede por exemplo no Direito Administrativo), mas também e porventura principalmente a uma perspectiva garantística ou de salvaguarda. Na medida em que a lei tributária pode implicar limitações ou condicionamentos a direitos fundamentais do cidadão, tais como a liberdade ou o direito de propriedade, justifica-se uma reserva de lei parlamentar (abrangendo a reserva de lei formal e a reserva de lei material) em matéria fiscal, de molde a garantir, entre outros objectivos, uma maior democraticidade ao próprio processo de criação legislativo - cfr. Alberto XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Coimbra, 1981, p. 109 e segs.; Pedro Soares MARTÍNEZ, *Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 1995, p. 107 e segs.; Rafael CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero*, 13ª ed., Pamplona, Thomson Reuters/Civitas, 2009, p. 67 e segs.; Juan MARTÍN QUERALT et al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª ed., Madrid, Editorial Tecnos, 2009, p. 117 e segs.; Para uma análise pormenorizada acerca da função garantística associada ao princípio da legalidade fiscal, vide Ana Paula DOURADO, *O princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 75 e segs.

<sup>236</sup> Em sentido idêntico, vide o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 20-1-2010, Processo n.º 0773/09, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

Na verdade, pode dizer-se que muitos dos mecanismos existentes relacionados com a tributação presuntiva do rendimento possuem idêntico potencial. É o caso, desde logo, do regime da avaliação indirecta enquanto mecanismo de natureza substantiva essencial à quantificação do facto tributário<sup>(237)</sup>, aplicável designadamente quando o contribuinte evidencia as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no art. 89.º-A, n.º 4, da LGT<sup>(238)</sup>. Este regime pressupõe uma impossibilidade de determinação da matéria tributável por via da aplicação de métodos objectivos por razões imputáveis ao contribuinte, excepto no que diz respeito ao âmbito de aplicação do regime simplificado de tributação. Daqui resulta também um considerável potencial deste regime enquanto instrumento de reacção contra a corrupção a nível tributário e fiscal.

Outro instrumento com um potencial relevante nesta matéria é o regime dos chamados preços de transferência<sup>(239)</sup>. Esta expressão reporta-se fundamentalmente às situações em que existe uma distorção ou divergência entre os valores concretamente fixados a título de preço entre os intervenientes numa determinada transacção comercial, envolvendo a transmissão de bens (tangíveis ou intangíveis) ou serviços, e aqueles valores que seriam devidos numa transacção comercial dita normal, a preços vigentes no mercado<sup>(240)</sup>. Existem vários autores e entidades internacionais que entendem que este mecanismo é consideravelmente utilizado como meio de transferência de elevadas quantias em dinheiro provenientes de origem ilícita entre países, por pessoas singulares e colectivas<sup>(241)</sup>. De entre os objectivos subjacentes a esta prática estariam a evasão fiscal, a chamada “lavagem” de dinheiro, e eventualmente uma distribuição dos proveitos da corrupção, os quais seriam alcançados por via de manipulações e simulações de preços entre entidades com *relações especiais*<sup>(242)</sup>.

<sup>237</sup> Conforme refere João Sérgio RIBEIRO, este mecanismo tem na sua base presunções e é de aplicação extraordinária e subsidiária, por parte da administração tributária, designadamente quando confrontada com comportamentos irregulares do contribuinte, que resultem na limitação ou impossibilidade de uma determinação da matéria colectável através do regime regra. Cfr. *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 201 e segs. Este regime vem previsto nos arts. 87.º e seguintes da LGT.

<sup>238</sup> Neste sentido vide o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 27-5-2009, Processo n.º 0403/09, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) [21-04-2012].

<sup>239</sup> Cujo regime, em sede de tributação do rendimento das pessoas colectivas, consta do art. 63.º do CIRC.

<sup>240</sup> Cfr. *OECD Benchmark Definition of Foreign Investment Definition*, 4th Edition, 2008, disponível para consulta em [www.oecd.org](http://www.oecd.org) [21-4-2012], onde na página 96 vem mencionado que a expressão “preços de transferência” se refere à distorção entre os valores da transacção e os valores de mercado.

<sup>241</sup> Cfr. *The Other Side of the Coin – The UK and Corruption in Africa*, The Africa All Party Parliamentary Group, March 2006, p. 35, disponível para consulta em [www.taxjustice.net](http://www.taxjustice.net) [21-4-2012].

<sup>242</sup> Uma situação de relação especial entre, designadamente, duas entidades distintas pressupõe uma capacidade ou poder de uma delas de exercer, directa ou indirectamente, um controlo efectivo sobre a capacidade decisória da outra, em termos de definição das respectivas opções comerciais ou de gestão.



## **2.1 As manifestações de fortuna e os acréscimos patrimoniais não justificados**

O mecanismo de tributação das manifestações de fortuna encontra-se fundamentalmente previsto nos arts. 87.º, n.º 1, al. d) e 89.º-A da Lei Geral Tributária (LGT). Na al. d), do n.º 1, do art. 87.º da LGT, está prevista possibilidade de recurso à avaliação indirecta da matéria colectável em relação a rendimentos declarados em sede de IRS que se afastem significativamente para menos, sem razão justificada, dos padrões de rendimentos que razoavelmente possam permitir as manifestações de fortuna evidenciadas pelo sujeito passivo nos termos do disposto no art. 89.º-A do mesmo diploma legal. Este preceito legal parece conter uma ligeira imprecisão, na medida que se refere apenas a “rendimentos declarados”, quando na verdade do teor do art. 89.º-A da LGT resulta a possibilidade de aplicação do mecanismo da avaliação indirecta quer quando existam rendimentos declarados em sede de IRS, quer quando essa declaração seja omitida por parte do contribuinte.

Deste modo, nos termos do disposto no n.º 1 do art. 89.º-A da LGT, haverá lugar à avaliação indirecta da matéria colectável quando falte a declaração de rendimentos e o contribuinte evidencie as manifestações de fortuna constantes da tabela prevista no n.º 4 dessa mesma norma legal, ou quando o rendimento líquido declarado mostre uma desproporção superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão resultante da referida tabela. Esta norma legal prevê, assim, duas situações típicas de sujeição.

Na primeira situação o contribuinte não apresenta declaração de rendimentos e a administração tributária detecta a existência de manifestações de fortuna previstas no respectivo n.º 4, onde se inclui: a) a aquisição de imóveis de valor igual ou superior a € 250.000,00; b) a aquisição de automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000,00 e motociclos de valor igual ou superior a € 10.000,00; c) a aquisição de barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000,00; a aquisição de aeronaves de turismo (independentemente do respectivo valor); a verificação de suprimentos e empréstimos de valor igual ou superior a € 50.000,00. Nesta hipótese fica legitimada a avaliação indirecta da matéria colectável para efeitos de tributação em sede de IRS, por parte da administração tributária e em relação ao contribuinte abrangido.

Na segunda situação o contribuinte apresenta declaração de rendimentos, mas sucede que o rendimento declarado se mostra desproporcional à manifestação de riqueza evidenciada.

Fica legitimado o recurso à avaliação indirecta da matéria colectável deste sujeito passivo quando essa desproporção for superior a 50%, para menos, em relação ao rendimento padrão constante da tabela prevista no n.º 4, do referido art. 89.º-A, da LGT.

Conforme refere a doutrina, este regime possui uma estrutura que assenta fundamentalmente em presunções legais<sup>(243)</sup>. Nessa medida, as manifestações de fortuna possuem uma natureza presuntiva, constituindo “o facto base de uma presunção *iuris tantum*, em virtude da qual se atribui ao sujeito passivo um rendimento, até então, desconhecido”<sup>(244)</sup>. O rendimento determinado em função da aplicação do correspondente mecanismo possui uma base presuntiva, possuindo por isso a presunção subjacente uma função substantiva de determinação do rendimento tributável e não meramente probatória. O facto que se presume é o rendimento angariado pelo sujeito passivo e por este omitido e não declarado para efeitos tributários. Nesta medida, a operacionalidade do mecanismo presuntivo pressupõe uma conexão lógica entre dois factos distintos: por um lado o acréscimo de património ou de despesa; por outro a desproporção entre esse acréscimo e o rendimento do sujeito passivo (declarado ou não).

O mecanismo das manifestações de fortuna é complementado por um outro mecanismo, ainda no âmbito da tributação dos acréscimos patrimoniais não justificados<sup>(245)</sup>. É o caso da tributação dos acréscimos de património e de despesa previstos na al. f), do n.º 1, do art. 87.º da LGT. Nos termos desta disposição legal, os acréscimos de património e de despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000,00, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados, legitima o recurso à avaliação indirecta da matéria colectável por parte da administração tributária.

Verificando-se qualquer uma das situações supra descritas, fica legitimado o recurso, por parte da Administração Tributária, à avaliação indirecta da matéria colectável. Conforme decorre do art. 85.º, n.º 1 da LGT, a avaliação indirecta é subsidiária da avaliação directa. Decorre da lei a regra geral no sentido de que a matéria tributável deva ser avaliada directamente, segundo os critérios próprios de cada tributo<sup>(246)</sup>, com vista à determinação do valor real dos rendimentos ou

<sup>243</sup> Cfr. João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 278, que aqui vamos seguir de perto.

<sup>244</sup> Idem, p. 280.

<sup>245</sup> Conforme refere João Sérgio RIBEIRO, “as manifestações de fortuna são apenas um dos acréscimos patrimoniais não justificados”, cfr. idem, p. 272.

<sup>246</sup> Cfr. art. 81.º, n.º 1, primeira parte, da LGT.

bens sujeitos a tributação<sup>(247)</sup>. Só nos casos expressamente previstos na lei é que será admissível o recurso à avaliação indirecta por parte da administração tributária<sup>(248)</sup>, a qual terá por objectivo determinar o valor dos rendimentos ou bens tributáveis a partir de indícios, presunções ou outros elementos ao dispor desta entidade<sup>(249)</sup>.

O recurso à avaliação indirecta por parte da administração tributária pressupõe uma violação, em maior ou menor grau, de deveres declarativos e de cooperação/colaboração por parte do contribuinte, que obstem a uma determinação real da respectiva capacidade contributiva. Este dever de colaboração possui consagração expressa na lei, conforme decorre do art. 59.º da LGT, e constitui um elemento com consideráveis reflexos a nível estrutural. Nos termos do disposto no n.º 1 dessa norma legal, os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco. No que diz respeito aos contribuintes, esse dever de colaboração abrange o cumprimento das obrigações declarativas previstas na lei, bem como a prestação de todos os esclarecimentos que eventualmente sejam solicitados pela administração tributária relacionados com a respectiva situação tributária ou com as relações económicas mantidas com terceiros<sup>(250)</sup>.

Um dos reflexos da importância que a lei confere ao dever de colaboração incide sobre o contribuinte reside na credibilidade, *a priori*, que a lei confere às respectivas declarações, esclarecimentos ou, em geral, a quaisquer informações prestadas à administração tributária. Desde logo, decorre do art. 59.º, n.º 2, da LGT que se presume de boa fé a actuação dos contribuintes. Por outro lado, nos termos do disposto no art. 75.º, n.º 1, da LGT, presumem-se igualmente verdadeiras e de boa fé as declarações e outros elementos apresentados pelos contribuintes junto da administração tributária. Em ambos os casos estamos perante presunções *iuris tantum*, ou presunções legais relativas, o que pressupõe a possibilidade de o facto presumido (como por exemplo a boa fé declarativa por parte do contribuinte relativamente ao preenchimento da respectiva declaração de IRS) poder ser ilidido mediante prova em contrário<sup>(251)</sup>.

<sup>247</sup> Cfr. art. 83.º, n.º 1, da LGT.

<sup>248</sup> Cfr. art. 81.º, n.º 1, *in fine*, da LGT.

<sup>249</sup> Cfr. art. 83.º, n.º 2, da LGT.

<sup>250</sup> Cfr. art. 59.º, n.º 4, da LGT.

<sup>251</sup> Cfr. art. 350.º, n.º 1 e n.º 2, do Código Civil. Por oposição, no caso das presunções *iuris et de iure*, ou presunções legais absolutas, não é admissível prova em contrário relativamente à verificação ou realidade do facto presumido. As presunções legais absolutas distinguem-se ainda das ficções legais, na medida em que nestas últimas não é estabelecida uma relação de causalidade entre o facto presumido e a realidade, mas antes ocorreu uma relação de equivalência de natureza técnico-jurídica. Diz-se *ficção* precisamente porque se verifica a criação por via legislativa, de uma realidade artificial relativamente a factos jurídicos. Para um maior desenvolvimento da distinção entre presunção legal e ficção, vide João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 47 e segs.

Uma das justificações para o regime das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados reside precisamente na violação, por parte do contribuinte, daquele dever essencial de colaboração, que coloca em crise o princípio geral de boa fé atribuído por lei às respectivas declarações apresentadas para efeitos tributários e fiscais. Daí a legitimidade do recurso, por parte da administração tributária, à avaliação indirecta da matéria tributável, com fundamento no disposto no art. 87.º, n.º 1, al. d) e f) da LGT, devendo o correspondente rendimento ser enquadrado na categoria G em sede de IRS<sup>(252)</sup>, de conformidade com o disposto no art. 89.º-A, ns.º 3, 4 e 5, igualmente da LGT.

A justificação fundamental para o regime das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados, porém, tem a ver com o combate à evasão fiscal<sup>(253)</sup>.

A evasão fiscal pode configurar-se como um dos flagelos da modernidade. Considera-se abrangido neste fenómeno o conjunto das actividades comerciais ou industriais ou das transmissões patrimoniais com relevância económica, que os respectivos agentes propositadamente optam por subdeclarar ou pura e simplesmente não declarar para efeitos tributários e fiscais, com vista se subtraírem à respectiva tributação. Um dos fenómenos que propicia a evasão fiscal é a economia paralela, também denominada por economia não-observada<sup>(254)</sup>. Neste conceito incluir-se-ia a chamada “economia ou produção subterrânea” (actividades economicamente produtivas e legítimas, subtraídas ao controlo público com vista a evitar a tributação ou contornar exigências procedimentais ou regulamentares, designadamente do foro laboral); a “produção ilegal” (transmissão de bens e prestação de serviços interditos por lei, tais como o tráfico de droga); o “sector informal” (produções de serviços ou bens de pequena dimensão e com natureza ocasional ou precária) e a “produção das famílias para seu próprio consumo final” (produções de bens agrícolas ou de outra natureza para consumo próprio)<sup>(255)</sup>.

Conforme vem referindo a doutrina, a evasão fiscal consubstancia-se num fenómeno gravemente violador da igualdade e justiça fiscal que deveriam imperar em qualquer sociedade,

<sup>252</sup> Cfr. art. 9.º, n.º 1, al. d), do CIRS, referente a incrementos patrimoniais.

<sup>253</sup> José Guilherme Xavier de BASTO defende que a existência de uma categoria de rendimentos semelhante à categoria G, na parte em que remete para os rendimentos determinados nos termos dos arts. 87.º a 89.º-A da LGT, como uma “arma indispensável contra a evasão ao imposto de rendimento – cfr. *IRS – Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 363.

<sup>254</sup> Cfr. José Carlos Gomes SANTOS, *Economia Informal e Evasão Fiscal*, Jorge Miranda et al (coords.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2010, p. 363. Este autor cita um conjunto de sinónimos que pretendem espelhar a mesma realidade factual, tais como economia “alternativa”, “clandestina”, “não-oficial”, “não-tributada”, “secundária”, “de sombra”, entre outros. O mesmo autor refere ainda que não é possível fazer uma equivalência perfeita entre “economia paralela” e “evasão fiscal”, na medida em que “poderão existir actividades desenvolvidas no seio da economia dita “paralela” que não são geradoras de perda (pelo menos, total) de receita, porque alvo de tributação em outras fases do circuito “económico” de uso de rendimentos não tributados” – cfr. op. cit., p. 368.

<sup>255</sup> Cfr. José Carlos Gomes SANTOS, *Economia Informal e Evasão Fiscal*, Jorge Miranda et al (coords.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2010, p. 364 e segs.

para além de se traduzir num factor de distorção das regras de mercado e da concorrência<sup>(256)</sup>. Estas considerações afiguram-se perfeitamente aplicáveis aos efeitos económicos decorrentes de práticas associadas ao fenómeno da corrupção, conforme já tivemos oportunidade de referir.

Em nosso entender, este instrumento jurídico-tributário peca por um certo excesso de complexidade, que muitas vezes resulta numa perda de eficácia do próprio regime, comprometendo o objectivo subjacente ao mesmo. Deste modo, o regime constante do art. 87.º, n.º 1, al. f), da LGT, pode ser considerado como possuindo a natureza de regime-regra, em sede sujeição à avaliação indirecta do rendimento tributável de acréscimos de património e de despesa, genericamente considerados<sup>(257)</sup>, desde que de valor superior a € 100.000,00, conjugados com a falta de entrega de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados. Face a essa disposição legal, o disposto nos arts. 87.º, n.º 1, al. d) e no art. 89.º possuiriam a natureza de lei especial. Na verdade, quando estão em causa manifestações de fortuna traduzidas na aquisição de alguns dos bens descritos na tabela prevista no n.º 4, do citado art. 89.º-A, aplicável *ex vi* do disposto no art. 87.º, n.º 1, al. d), ambos da LGT, a avaliação indirecta do rendimento tributável só pode fazer-se por via da aplicação destas disposições legais e não por via do disposto no referido art. 87.º, n.º 1, al. f).

Outra nota da complexidade deste regime foi recentemente dada pelo acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte (TCAN) de 14 de Março de 2012<sup>(258)</sup>. Neste aresto, o TCAN defendeu que a administração tributária não tem legitimidade para proceder à avaliação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, nos termos do disposto no art. 87.º, n.º 1, al. f) da LGT, quando confrontada com uma aquisição de imóvel de valor inferior a € 250.000,00 não justificada pela declaração de rendimentos do sujeito passivo, uma vez que a lei prevê para os bens imóveis um regime especial e autónomo, relativamente aos demais acréscimos patrimoniais. Nessa medida, quando está em causa a aquisição de bens imóveis, ainda segundo este tribunal, incumbe à administração tributária afastar a presunção de veracidade das declarações fiscais dos contribuintes<sup>(259)</sup>, justificar a impossibilidade de recurso a métodos

<sup>256</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna na Luta contra a Evasão Fiscal*, in *Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2008, p. 105.

<sup>257</sup> Neste sentido vide designadamente o acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 22-1-2009, Processo n.º 01695/08.2BEPRT, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) [22-4-2012]. Neste acórdão vem referido que a especialidade do disposto nos arts. 87.º, n.º 1, al. d) e n.º 1 e 4 do art. 89.º, face ao disposto no art. 87.º, n.º 1, al. f), todos da LGT, decorre do facto de o legislador ter pretendido regular de modo específico um número restrito de casos em que estivesse em causa aquisições representativas de um particular esforço financeiro para as pessoas singulares.

<sup>258</sup> Processo n.º 02347/11.1BEPRT, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) [22-4-2012].

<sup>259</sup> Resultante do art. 75.º, n.º 1, da LGT.

objectivos na determinação da matéria tributável<sup>(260)</sup> e só a final fazer uso dos métodos indirectos neste âmbito<sup>(261)</sup>.

## 2.2A tributação autónoma das despesas não documentadas

Em sede de IRS, a tributação autónoma das despesas não documentadas encontra-se prevista no art. 73.º, n.º 1, do CIRS. Nesta norma legal pode ler-se que as despesas não documentadas, efectuadas por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, no âmbito do exercício de actividades empresariais e profissionais, são tributadas autonomamente à taxa de 50%. Já em sede de IRC, o regime da tributação autónoma deste tipo de despesas pode ser encontrado no art. 88.º, n.º 1 e n.º 2, do CIRC. No n.º 1 dessa norma legal pode ler-se que as despesas não documentadas são tributadas autonomamente, à taxa de 50%, sem prejuízo da sua não consideração como gastos nos termos do art. 23.º. Por esta via, a lei faz uma certa equiparação entre despesas não documentadas e encargos não devidamente documentados, os quais, sendo embora em certa medida distintos, como veremos, ficam ambos sujeitos à regra da não dedutibilidade para efeitos fiscais, nos termos do disposto no referido art. 23.º, do CIRC. Já no n.º 2 do já mencionado art. 88.º do CIRC, a lei prevê que a taxa referida no n.º 1 seja elevada para 70% nos casos em que tais despesas sejam efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Pode dizer-se que é comumente aceite que a criação de taxas de tributação autónomas encontra-se intimamente relacionada com objectivos de combate à fraude e evasão fiscais, e, em grande medida, a práticas associadas ao fenómeno da corrupção<sup>(262)</sup>.

Está em causa uma tributação perfeitamente *sui generis*, na medida em que a mesma tem como objecto a despesa<sup>(263)</sup> e não o rendimento do sujeito passivo, escapando por essa via ao paradigma clássico do direito fiscal, facto que por sua vez resulta em alguma dificuldade na determinação da respectiva natureza jurídica.

<sup>260</sup> Que constitui o regime regra nesta matéria, de conformidade com o disposto nos arts. 83.º, n.º 1 e 85.º, n.º 1, da LGT.

<sup>261</sup> O entendimento jurisprudencial decorrente do acórdão referido afigura-se razoável mas não pacífico. Em sentido contrário podemos desde logo referir o acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Julho de 2011 (Processo n.º 0614/11, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) [22-4-2012]), onde vem referido tabelarmente que em caso de aquisição de bens imóveis de valor inferior a € 250.000,00 e verificando-se, designadamente, uma divergência não justificada com os rendimentos declarados pelo contribuinte, a administração tributária pode realizar a avaliação indirecta com fundamento no disposto no art. 87.º, n.º 1, al. f), da LGT.

<sup>262</sup> Neste sentido, João Sérgio RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 429 e Rui Duarte MORAIS, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 140.

<sup>263</sup> Por esta via, a lei transforma a despesa em facto tributário. Neste sentido, Rui Duarte MORAIS, *Sobre o IRS*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 172.

Na verdade e conforme vem referido no acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 6-7-2011, “as tributações autónomas tributam despesa e não rendimento, são impostos indirectos e não directos, que penalizam determinados encargos incorridos pela empresa e apuram-se de forma totalmente independente do IRC e da Derrama devidos no exercício, não se relacionando sequer com a obtenção de um resultado positivo”<sup>(264)</sup>. Pensamos ser igualmente relevante, para efeito da caracterização deste imposto, a menção que nesta matéria resulta do teor do voto de vencido formulado pelo Conselheiro Vítor Gomes, no acórdão do Tribunal Constitucional de 12 de Janeiro de 2011, no sentido de que a tributação autónoma, embora formalmente inserida no CIRC, constitui um tributo materialmente distinto, que incide sobre certo tipo de despesas e a cuja criação presidiram específicas razões de política fiscal<sup>(265)</sup>.

a) A evolução legislativa do regime das despesas não documentadas

O regime tributário das chamadas despesas não documentadas possui um percurso legislativo de certo modo especial. No período imediatamente posterior ao 25 de Abril de 1974, sobre o qual incidirá esta análise, verificou-se a publicação de um diploma<sup>(266)</sup> que tinha por objectivo declarado lançar as bases para o que se entendia ser uma das tarefas prioritárias do Governo Provisório: a realização de uma profunda reforma fiscal.

Uma das medidas consideradas importante nessa matéria, na vertente que releva para o escopo do presente trabalho, ficou consagrada no art. 27.º, nº 1, do Decreto-lei nº 375/74, de 20 de Agosto, que aludia à proibição de as empresas comerciais ou industriais, bem como as empresas que possuíssem escrita organizada e que se dedicassem a actividades de exploração agrícola, silvícola ou pecuária, de efectuarem despesas confidenciais ou não documentadas. Previa-se ainda que a violação dessa disposição legal faria incorrer o infractor numa multa equivalente à despesa efectuada, num mínimo de Esc. 5.000\$00<sup>(267)</sup>.

Temos assim uma disposição legal que visava impedir uma prática qualificada de fiscalmente ilícita<sup>(268)</sup>, consistente na realização de despesas confidenciais no seio de actividades comerciais ou industriais, de um modo muito claro e inequívoco, tendo designadamente em conta a gravidade da sanção aplicável em caso de infracção a essa norma. A singularidade da opção do legislador nesta matéria, posteriormente abandonada, consistiu no facto de sancionar

<sup>264</sup> Processo nº 0281/11, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) [23-10-2011]

<sup>265</sup> Cfr. acórdão nº 18/2011, Processo nº 204/2010, 3ª Secção, disponível para consulta em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) [24-10-2011]

<sup>266</sup> Decreto-Lei nº 375/74, de 20 de Agosto, publicado no Diário do Governo, I Série, nº 193.

<sup>267</sup> Nos termos do disposto no nº 2, do art. 27.º, do Decreto-Lei nº 375/74, de 20 de Agosto.

<sup>268</sup> Cfr. Rui BARREIRA, *As Despesas Confidenciais ou Indocumentadas após a Reforma Fiscal*, in “Fisco”, nº 6, 1989, p. 11.

tal prática com a aplicação de multa de valor equivalente ao da despesa efectuada, enviando um sinal muito claro no sentido da inadmissibilidade da respectiva conduta, bem como da gravidade e da falta de transparência fiscal que se entendia estarem subjacentes a tal prática.

Esta disposição legal foi alterada pela primeira vez por intermédio do Decreto-Lei nº 235-F/83, de 1 de Junho, cujo artigo único procedeu à alteração do nº 2, do referido art. 27.º, no sentido de que a multa aplicável em caso de infracção ao disposto no nº 1 passaria a ser igual à despesa total efectuada durante o exercício, quando o respectivo montante ultrapassasse 1% da facturação total da empresa no mesmo período ou o máximo de Esc. 10.000.000\$00, não podendo neste caso a multa ser inferior a Esc. 20.000\$00.

Seguindo a nova orientação traçada por esse diploma legal, por sua vez o Decreto-Lei nº 167/86, de 27 de Junho veio proceder a nova alteração ao nº 2, do art. 27.º, do referido Decreto-Lei nº 375/74. Esta norma a dispor que a aplicação da multa prevista passaria a depender do facto de o total das despesas confidenciais realizadas no decurso do exercício fiscal ultrapassasse 0,5% da facturação total da empresa ou excedesse o montante de Esc. 5.000.000\$00, caso em que a multa aplicável seria igual à despesa efectuada, não podendo neste caso porém a multa ser de valor inferior a Esc. 20.000\$00.

Os dois diplomas legais referidos revelam uma clara atenuação do âmbito da proibição inicialmente estabelecida, no que respeita à admissibilidade de despesas confidenciais, nos termos inicialmente traçados pelo diploma de 1974. Nesta medida, o legislador passou a admitir, de um modo totalmente livre e dentro de certos limites decorrentes do valor da facturação anual, a possibilidade de realização de despesas confidenciais por parte de empresas comerciais ou industriais, continuando porém a sancionar com multa os casos em que esse limite fosse excedido. A justificação adiantada pelo legislador para este facto resulta, designadamente, do preâmbulo do referido Decreto-Lei nº 235-F/83, de 1 de Junho, onde se refere que se estas despesas se mostram necessárias ao bom prosseguimento das actividades empresariais.

A Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro<sup>(269)</sup>, por sua vez, introduziu uma alteração de relevo ao regime da admissibilidade, tributação e penalização das despesas confidenciais, previsto no art. 27.º do Decreto-Lei nº 375/74, de 20 de Agosto. Por um lado, no nº 1 dessa norma legal passou a dispor que este tipo de despesas passava a ser tributado à taxa de Contribuição

---

<sup>269</sup> Lei do Orçamento de Estado para o ano de 1988, publicada no Diário da República, I Série, Suplemento, nº 21.



Industrial<sup>(270)</sup>, agravada em 20%, sendo este o primeiro momento em que o legislador introduziu a sujeição deste fenómeno a uma taxa de tributação autónoma, a qual seria aplicável independentemente do montante das despesas confidenciais realizadas. Todavia, o n.º 2 dessa mesma norma legal passou a prever que, quando tais despesas ultrapassassem 2% do valor total da facturação da empresa, passaria a ser aplicável uma multa de montante igual à despesa realizada. Por esta via ficou criado um sistema misto de tributação (autónoma) e de penalização deste tipo de despesas, uma vez mais em função do montante das mesmas e tendo por referência o valor anual da facturação da empresa.

Com a publicação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC)<sup>(271)</sup> foram abolidos diversos impostos, entre os quais se inclui a Contribuição Industrial, o que por sua vez implicou a revogação do regime até em então em vigor relativo às despesas confidenciais ou não documentadas, constante do art. 27.º, do referido Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto<sup>(272)</sup>.

A partir da Reforma Fiscal o mecanismo da tributação autónoma passou a ser uniformemente utilizado pelo legislador como meio de dissuasão do recurso ao expediente das despesas confidenciais ou não documentadas pelos contribuintes no exercício das respectivas actividades comerciais, designadamente com vista a obviar uma sobreposição na evasão fiscal, quer da parte do contribuinte que suportava essa despesa, quer da parte do contribuinte ou entidade que dela beneficiava<sup>(273)</sup>.

Através do art. 25.º, n.º 3, da Lei n.º 101/89, de 29 de Dezembro<sup>(274)</sup>, ficou o Governo autorizado a tributar autonomamente em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) ou imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC), a uma taxa agravada de 10%, as despesas confidenciais ou não documentadas realizadas no exercício das respectivas actividades comerciais, industriais ou agrícolas, por sujeitos passivos de IRS que possuam ou devam possuir contabilidade organizada ou por sujeitos passivos de IRC não enquadrados nos arts. 8.º e 9.º do respectivo Código. No uso desta autorização legislativa foi

<sup>270</sup> O Código da Contribuição Industrial foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 45103, de 1 de Julho de 1963.

<sup>271</sup> Através do Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro, que teve o seu início de vigência no dia 1 de Janeiro de 1989, de acordo com o art. 2.º, do respectivo diploma preambular.

<sup>272</sup> A questão da revogação do regime das despesas confidenciais, por via da entrada em vigor do CIRC, suscitou algumas dúvidas. Através da Circular n.º 14/89, de 10 de Agosto, da Direcção de Serviço do IRS, a Administração Tributária veio sustentar o entendimento no sentido de que o art. 27.º do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20/8 deixou de vigorar no ordenamento jurídico-positivo, devendo considerar-se revogado com a entrada em vigor da Reforma Fiscal e que as despesas confidenciais e os encargos não devidamente documentados passavam a não ser dedutíveis em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, de conformidade com o disposto no art. 41.º, n.º 1, al. h), do CIRC. Para um maior desenvolvimento desta questão vide Rui BARREIRA, *As Despesas Confidenciais ou Indocumentadas após a Reforma Fiscal*, in "Fisco", n.º 6, 1989, p. 10.

<sup>273</sup> Cfr. António Moura PORTUGAL, *Despesas Confidenciais*, in "Fiscalidade", n.º 16, 2003, p. 142.

<sup>274</sup> Lei do Orçamento de Estado para 1990, publicada no Diário da República, I Série, n.º 298.

publicado o Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, cujo art. 4.º, n.º 1, previa precisamente a aplicação daquela taxa de 10%, a qual poderia ser agravada para 40%, nos termos previstos no n.º 2 dessa mesma norma legal, nos casos em que a despesa fosse realizada por sujeitos passivos de IRC total ou parcialmente isentos ou que não exercessem, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

De entre as inovações que resultaram da lei, nesta matéria, podemos assinalar o facto de este mecanismo passar a abranger as despesas praticadas por sujeitos passivos em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, desde que sujeitos à obrigação de possuir contabilidade organizada. Além disso, ficava explícito que a sujeição a tributação autónoma destas despesas não resultava em prejuízo do disposto no art. 41.º, n.º 1, al. h), do CIRC, que consagrava a proibição de dedução para efeitos fiscais deste tipo de encargos.

Aquele art. 4.º do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9 de Junho, conheceu recorrentes alterações ao longo dos anos, que visaram sobretudo a modificação da taxa aplicável, em termos de tributação autónoma. Temos assim que no ano de 1995 essa taxa passou a ser de 25%<sup>(275)</sup>; no ano de 1997 passou a ser de 30%<sup>(276)</sup>; no ano de 1999 a taxa prevista no n.º 1 daquele art. 4.º foi elevada para 32%, passando a ser de 60% a taxa prevista no n.º 2, da mesma norma legal<sup>(277)</sup>. Este diploma legal acabou por ser revogado pelo art. 7.º, n.º 11, da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro<sup>(278)</sup>, que por sua vez operou uma reformulação, em termos da inserção sistemática, do mecanismo da tributação autónoma das despesas confidenciais ou não documentadas, na lei fiscal.

Nesta medida, foi aditado ao Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS) o art. 75.º-A<sup>(279)</sup>, cujo n.º 1 estipulava que as despesas confidenciais ou não documentadas feitas por sujeitos passivos que possuam ou devam possuir contabilidade organizada no âmbito de actividades empresariais e profissionais seriam tributadas (autonomamente) à taxa de 50%. Este preceito legal foi posteriormente eliminado pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho, que reformulou e introduziu a correspondente matéria no art. 73.º, do CIRS, onde presentemente se encontra, mantendo-se todavia inalterada a taxa aplicável até à presente data.

<sup>275</sup> Através da alteração da redacção do art. 4.º, do Decreto-Lei n.º 192/90, de 9/7 introduzida pelo art. 29.º, da Lei n.º 39-B/94, de 27/12.

<sup>276</sup> Alteração introduzida pelo art. 31.º, da Lei n.º 52-C/96, de 27/12.

<sup>277</sup> Alteração introduzida pelo art. 31.º, da Lei n.º 87-B/98, de 31/12.

<sup>278</sup> Diploma publicado no Diário da República, I Série, n.º 299, que pretendeu realizar uma reforma da tributação do rendimento e introduzir novas medidas de combate à evasão e fraude fiscais.

<sup>279</sup> Introduzido pelo art. 2.º, da Lei n.º 30-G/2000, de 29/12.

Em sede de IRC a referida Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro, aditou o art. 69.º-A<sup>(280)</sup> ao CIRC, cujo n.º 1 sujeitava igualmente as despesas confidenciais ou não documentadas a uma tributação autónoma à taxa de 50%. No n.º 2 deste preceito legal estabelecia-se que essa taxa seria elevada para 70% nos casos em que as despesas previstas no n.º 1 fossem efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que não exercessem, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola. As taxas supra referidas mantiveram-se inalteradas até à presente data, sendo que actualmente a respectiva previsão legal consta do art. 88.º, n.º 1 e n.º 2, do CIRC, por força das renumerações entretanto verificadas neste diploma legal<sup>(281)</sup>.

#### b) Noção de despesa não documentada

A definição conceptual de despesa não documentada não decorre directamente da lei, que nesta matéria recorre a um conceito indeterminado. Desta realidade resulta a necessidade de recurso aos critérios interpretativos ao dispor da ciência jurídica de molde a alcançar o resultado pretendido, como designadamente vem fazendo a jurisprudência nacional.

Até à publicação da Lei n.º 67-A/2007, de 31 de Dezembro, a lei previa uma certa equiparação, em termos jurídicos, entre as despesas confidenciais e as despesas não documentadas, embora estivessem em causa conceitos distintos. A partir da entrada em vigor desse diploma legal<sup>(282)</sup> operou-se uma modificação terminológica neste regime, em sede de IRS<sup>(283)</sup> e em sede de IRC<sup>(284)</sup>, de que resultou a eliminação da referência ao termo “despesas confidenciais” enquanto que até esse momento a lei fazia referência à expressão “despesas confidenciais ou não documentadas”, no âmbito da tributação autónoma. Por esta via pretendeu o legislador nacional dar cumprimento à recomendação do Grupo de Trabalho da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE), na sequência da adesão do nosso país à Convenção contra a Corrupção de Agentes Públicos Estrangeiros nas Transacções Comerciais Internacionais<sup>(285)</sup>. A recomendação realizada visava a tomada de medidas legislativas destinadas a eliminar a admissibilidade das despesas confidenciais do ordenamento

<sup>280</sup> Introduzido pelo art. 6.º, desse diploma legal.

<sup>281</sup> Operadas pelo Decreto-Lei n.º 198/2001, de 3 de Julho e pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

<sup>282</sup> Ocorrida no dia 1 de Janeiro de 2008, nos termos do disposto no respectivo art. 142.º.

<sup>283</sup> Mediante a nova redacção dada ao art. 73.º, n.º 1, do CIRS.

<sup>284</sup> Mediante a nova redacção dada ao art. 81.º, n.º 1, do CIRC, que previa esta matéria até à renumeração do CIRC introduzida pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, altura em que a mesma passou a constar do art. 88.º, n.º 1, do mesmo diploma legal.

<sup>285</sup> Adoptada em 17 de Dezembro de 1997, em Paris e que foi objecto de ratificação pelo Presidente da República através de do Decreto n.º 19/2000, de 31 de Março. A transposição deste instrumento internacional para o nosso direito interno operou-se através da publicação da Lei n.º 13/2001, de 4 de Junho, diploma entretanto revogado pela Lei n.º 20/2008, de 21 de Abril, que criou um novo regime penal de corrupção no comércio internacional.

jurídico-tributário nacional, por se considerar que estas constituíam um obstáculo relevante à implementação plena da referida Convenção<sup>(286)</sup>, no âmbito da fiscalização e detecção de fenómenos de corrupção envolvendo funcionários públicos estrangeiros.

Todavia a alteração legislativa operada traduziu-se, em nosso entender, numa modificação meramente formal, e não de conteúdo, deste regime e não se afigura que tenha resultado no cumprimento da recomendação da OCDE nesta matéria, conforme foi por esta organização constatado e sublinhado<sup>(287)</sup>. Pensamos que uma análise conceptual desta matéria permitir-nos-á chegar à mesma conclusão que foi alcançada por esta organização internacional.

Uma das primeiras decisões judiciais nacionais que se debruçou sobre a questão das despesas confidenciais resultou do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 23 de Março de 1994<sup>(288)</sup>, que as definiu com as “despesas que, como a sua própria designação indica, não são especificadas ou identificadas quanto à sua natureza, origem e finalidade”. Nesta medida, a contabilidade do contribuinte onde se mostra reflectida essa despesa não permite identificar o destinatário da mesma ou qual a respectiva natureza<sup>(289)</sup>, não sendo, pela sua própria natureza, susceptível de comprovação por via documental<sup>(290)</sup>.

Esta realidade revelava um elemento de *intencionalidade* por parte do contribuinte, no sentido de manter oculta ou secreta essa despesa (confidencial), designadamente aos olhos da Administração Tributária, quer quanto à respectiva natureza, origem ou finalidade, quer quanto à identidade do respectivo beneficiário, por evidentes motivos de conveniência própria.

No âmbito das chamadas despesas não documentadas este elemento subjectivo já estaria ausente, facto que por sua vez permitiria uma distinção entre ambos os conceitos. Ou seja, embora uma certa despesa não esteja titulada por documento idóneo demonstrativo de que foi o contribuinte a suportar o custo correspondente, tal facto não impede o contribuinte de recorrer a outros meios, desde que considerados idóneos, para justificar e provar quer a respectiva existência, quer os requisitos a que alude o art. 23.º, n.º 1, do CIRC, a fim de esta admitida como custo do exercício.

<sup>286</sup> O nosso país dispunha de um prazo de dois anos, que terminava no mês de Janeiro de 2009, para implementar essa recomendação. Acerca da questão do cumprimento desta recomendação da OCDE vide o artigo de Carla ENCARNÇÃO in “Revista da Ordem dos Advogados”, Ano 68, Tomos II/III, Setembro/Dezembro de 2008, p. 915 e seguintes.

<sup>287</sup> Como, aliás, vem referido no relatório aprovado em 6 de Outubro de 2009 pelo Grupo de Trabalho da OCDE, disponível para consulta em [www.oecd.org](http://www.oecd.org) [24-10-2011].

<sup>288</sup> Processo n.º 017812, disponível para consulta no Apêndice do Supremo Tribunal Administrativo, vol. III (Março) publicado no Diário da República de 28-11-1996, p. 1145, que pode ser consultado em [www.dr.pt](http://www.dr.pt) [25-10-2011].

<sup>289</sup> Cfr. António Moura PORTUGAL, in “Fiscalidade”, n.º 16, 2003, p. 139.

<sup>290</sup> Neste sentido, vide o acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 25-9-2008, Processo n.º 00350/04.7BEBRG, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) [25-10-2011].

Nesta medida, caso o contribuinte consiga demonstrar a natureza, origem e finalidade da despesa e apesar de, eventualmente, não conseguir demonstrar a identificação do respectivo beneficiário, a mesma pode vir a ser considerada para efeitos da determinação do custo tributável, conforme se entendeu no acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 25 de Setembro de 2008<sup>(291)</sup>, que segue doutrina e jurisprudência maioritária nesta matéria<sup>(292)</sup>.

Em face do exposto pode na realidade concluir-se que não se verificou uma efectiva e material alteração de regime, no que respeita à intenção de eliminação das despesas confidenciais, ensaiada no ano de 2008 pelo legislador nacional, numa tentativa de conformação do ordenamento jurídico-fiscal interno com as recomendações apresentadas pelo referido Grupo de Trabalho da OCDE. E tal conclusão resulta do facto da admissibilidade da existência de despesas não documentadas facultar ao contribuinte, na prática, a opção de simplesmente não identificar os beneficiários das mesmas, à semelhança do que sucedia com o regime das despesas confidenciais. Esta opção prática, por seu lado, impede uma cabal e plena aplicação, por exemplo, dos mecanismos preventivos e repressivos previstos na referida Convenção, aplicáveis quando estão envolvidos funcionários ou agentes públicos estrangeiros.

#### c) A natureza jurídica da tributação autónoma das despesas não documentadas

Em nosso entender, a questão da natureza jurídica da tributação autónoma, em particular na parte respeitante à tributação das despesas não documentadas, enquadra-se no chamado direito económico fiscal. José Casalta NABAIS diferencia entre o direito fiscal clássico e o direito económico fiscal, definindo este último como o “conjunto de normas jurídicas que regula a utilização dos instrumentos fiscais, isto é, dos impostos e dos benefícios fiscais, com o principal objectivo de obter resultados extrafiscais, mormente em sede de política económica e social”<sup>(293)</sup>.

As definições comumente aceites do conceito de imposto, no que respeita à respectiva função ou finalidade, são concordantes no sentido de que este possui uma natureza marcadamente financeira<sup>(294)</sup>. Neste sentido, os impostos *fiscais* teriam por objectivo ou função primária a angariação de receitas destinadas ao financiamento de entidades que exercem de

<sup>291</sup> Processo n.º 00350/04.7BEERG, disponível para consulta integral em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) [27-10-2011], que por sua vez sustenta o correspondente entendimento, quanto ao conceito de despesa não documentada, constante do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 5-7-2000, Processo n.º 024632, cujo sumário está disponível, nesta mesma data, para consulta no mesmo sítio da internet.

<sup>292</sup> A nível doutrinário e sustentando entendimento idêntico, António Moura PORTUGAL, in “Fiscalidade”, n.º 16, 2003, p. 144 e em *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 224.

<sup>293</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 6.ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 42. Também sobre esta questão, do mesmo autor, vide *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2005, p. 135. e *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, in “*Studia Iuridica*”, 5, Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra, Coimbra Editora, 1994, p. 164.

<sup>294</sup> Cfr. Alberto XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Coimbra, 1981, p. 40.

funções públicas, de molde a permitir que esse exercício seja feito de um modo consequente e eficaz. Por outro lado e sem prejuízo de se poder entender que toda a fiscalidade tem subjacente uma dose de extrafiscalidade<sup>(295)</sup>, os chamados impostos *extrafiscais* teriam a finalidade partilhada de angariação de receitas públicas e de atingir outros fins de natureza económica ou social, ou até mesmo o objectivo de atingir exclusivamente essas outras finalidades.

É neste sentido que, designadamente, Nuno Sá GOMES alude aos impostos proibitivos<sup>(296)</sup>, os quais teriam na sua génese um propósito do legislador, a título exclusivo ou principal, de desencorajar ou contrariar práticas específicas de natureza económica, social ou financeira. Com esse propósito, o tributo seria concebido em moldes tais que o preenchimento da respectiva base de incidência tributária desencadearia um encargo fiscal totalmente desproporcionado para o contribuinte, servindo por essa via como desincentivo ao preenchimento do facto tributário. Nesta medida e num aparente paradoxo, o imposto extrafiscal teria uma margem sucesso inversamente proporcional ao montante da receita que lograsse angariar.

É também neste sentido que este autor refere que os impostos proibitivos não teriam natureza sancionatória, em virtude de se tratar de uma característica estranha aos princípios gerais do Direito Fiscal. Assim sendo, o imposto proibitivo seria utilizado como um mero instrumento *indirecto* para desencorajar ou desestimular actos ou factos considerados nocivos, mas não ilícitos, de acordo com os princípios gerais de política fiscal definida pelo legislador. Pelo contrário, a sanção constituiria sempre uma reacção ou consequência directa e necessária da prática de factos ou condutas claramente classificadas pela lei como ilícitas.

Pensamos que este entendimento seria totalmente pertinente se considerássemos que a utilização extrafiscal dos impostos ou das normas jurídicas fiscais estivesse sujeita aos princípios constitucionais e limites tradicionalmente associados ao Direito Fiscal. Em nosso entender, esse não é o caso. Conforme defende desde já há algum tempo José Casalta NABAIS, aos impostos extrafiscais, atenta a sua finalidade e natureza excepcional, será de reconhecer uma disciplina constitucional específica e diferenciada, que se regeria mais pela constituição económica, do que pela constituição fiscal<sup>(297)</sup>.

<sup>295</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 426.

<sup>296</sup> Cfr. Nuno Sá GOMES, *Notas sobre o Problema da Legitimidade e Natureza da Tributação das Actividades Ilícitas e dos Impostos Proibitivos, Sancionatórios e Confiscatórios*, in "Estudos", vol. II, Centro de Estudos Fiscais (Comemoração do XX Aniversário da sua Institucionalização), Lisboa, 1983, p. 735 e segs. e *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Rei dos Livros, 2003, p. 67.

<sup>297</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, in "Stvdia Iuridica", 5, Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra, Coimbra Editora, 1994, p. 148 e segs; *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 428.

E é precisamente esta natureza específica e excepcional que caracteriza a tributação autónoma das despesas ou encargos não devidamente documentados, que constitui, a nosso ver, um exemplo acabado de um tributo proibitivo de natureza extrafiscal. Desde logo e ao contrário do que sucede com os tradicionalmente apelidados de impostos fiscais em sede de tributação do rendimento, o facto tributário que releva no âmbito da tributação autónoma é a despesa. Nessa medida e conforme refere o conselheiro Vítor Gomes no seu voto de vencido constante do já referido acórdão do Tribunal Constitucional de 12 de Janeiro de 2011, “cada despesa é um facto tributário autónomo que o contribuinte fica sujeito, quer venha ou não a ter rendimento tributável em sede de IRC ou IRS, que não espelha um facto tributário de formação sucessiva mas antes uma mera agregação de valores sobre os quais incide a alíquota do imposto”<sup>(298)</sup>.

A marca de extrafiscalidade neste caso específico de tributação autónoma reside no facto de a mesma tributar de uma forma gravosa e desproporcional um específico facto tributário, com o claro propósito de desincentivar a respectiva prática, ou seja, o recurso por parte dos contribuintes à realização de despesas ou encargos de não documentados. Também por esta razão, os objectivos subjacentes a esta tributação serão tanto mais conseguidos quanto menor for a receita fiscal angariada.

d) A tributação autónoma das despesas não documentadas possui natureza sancionatória?

Conforme já deixamos referido, o regime jurídico das despesas não documentadas (originariamente designadas por despesas confidenciais), foi introduzido no ordenamento jurídico-tributário nacional por intermédio do Decreto-Lei n.º 375/74, de 20 de Agosto. No art. 27.º, n.º 1, desse diploma legal vinha consagrada uma proibição expressa do recurso a este tipo de despesas no âmbito de actividades comerciais ou industriais. Abrangidas por essa proibição estavam igualmente as empresas que se dedicassem à actividade de exploração agrícola silvícola ou pecuniária e que possuíssem (ou devessem possuir) contabilidade organizada. Desta norma legal resultava clara e inequivocamente que o recurso a despesas não documentadas, nas condições descritas, possuía uma natureza ilícita, tanto mais que a respectiva prática era sancionada mediante a aplicação de uma multa<sup>(299)</sup>.

<sup>298</sup> Cfr. Acórdão n.º 18/2011, Processo n.º 204/2010, 3.ª Secção, disponível para consulta em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt) [24-10-2011]

<sup>299</sup> Nos termos do disposto no n.º 2, do art. 27.º deste diploma legal, a multa seria igual à despesa efectuada, num mínimo de Esc. 5.000\$00, valor esse que nesta data, tendo por referência os coeficientes de desvalorização da moeda para efeitos de correcção monetária decorrentes da

Este regime conheceu a evolução legislativa já mencionada, que se traduziu na criação de uma norma tributária que passou a integrar na sua previsão, enquanto “conjunto de factos de cuja verificação dependa a constituição da obrigação de imposto”<sup>(300)</sup>, as despesas não documentadas, configurada como um imposto sobre a despesa. Nos termos do regime actualmente em vigor em sede de tributação do rendimento das pessoas singulares, as despesas não documentadas são tributadas autonomamente à taxa de 50%, de conformidade com o disposto no art. 73.º, n.º 1, do CIRS. Em sede de tributação do rendimento das pessoas colectivas, prevê-se igualmente a aplicação de uma taxa de 50% para este tipo de despesas, para além da proibição da sua consideração como gastos no termos do art. 23.º, de conformidade com o disposto no art. 88.º, n.º 1, do CIRC. Por outro lado, nos termos do disposto no n.º 2 deste preceito legal, a taxa passa a ser de 70% nos casos de despesas não documentadas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos deste imposto ou que não exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

Atenta a evolução registada e as características da tributação autónoma parece-nos razoável concluir que este tipo de tributação não possui natureza sancionatória, tanto mais que não tem subjacente um facto ilícito<sup>(301)</sup>. Existiu um propósito claro do legislador no sentido de excluir esta conduta do rol das infracções puníveis a título de multa e, consequentemente, eliminar a conotação de ilicitude que lhe estava associada. Esta opção legislativa afigura-se reveladora de uma necessidade prática de contemporização com condutas que não favorecem a transparência e a verdade no relacionamento do contribuinte com a administração fiscal ou a clareza da própria relação jurídica tributária<sup>(302)</sup>.

Mas esta concessão normativa não exclui o facto de que o legislador tem o propósito claro de limitar e até mesmo desencorajar o recurso à prática das despesas não documentadas por parte dos contribuintes. Um reflexo desta realidade pode desde logo encontrar-se nas elevadas taxas aplicáveis por este imposto, situadas entre os 50% e os 70%, que não têm subjacente qualquer relação proporcional com a matéria tributável.

---

Portaria n.º 282/2011, de 21 de Outubro e tendo em conta a necessária conversão para euros, corresponderia aproximadamente à quantia de € 686,00.

<sup>300</sup> Cfr. Alberto XAVIER, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Coimbra, 1981, p. 245.

<sup>301</sup> Para um maior desenvolvimento acerca da questão a possibilidade de os impostos serem susceptíveis de possuir finalidade sancionatória vide o ponto 1. da parte IV do presente trabalho.

<sup>302</sup> Do art. 75.º, n.º 1, da LGT resulta que se presumem verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita. Todavia, esta presunção não exclui a possibilidade de a administração tributária poder conferir a respectiva veracidade, através por exemplo por via da inspecção tributária, afastando a correspondente presunção em casos justificados. Estando em causa despesas não documentadas, a possibilidade de conferência da respectiva veracidade está, à partida, excluída.



Por outro lado e em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, apesar de estarem em causa despesas do exercício, a lei exclui a admissibilidade da respectiva valoração como custos para efeitos fiscais, eliminando a possibilidade de consideração destas despesas para efeitos de determinação do lucro tributável. É o que resulta do citado art. 88.º, n.º 1, do CIRC, onde se pode referir expressamente que as despesas não documentadas não podem ser consideradas como gasto, para efeitos do disposto no art. 23.º do mesmo código. Este art. 23.º prevê, a título exemplificativo, um conjunto de situações que podem integrar o conceito de gasto e consagra “um critério geral definidor face ao qual se considerarão como custos ou perdas aqueles que, devidamente comprovados, sejam indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da respectiva fonte produtora”<sup>(303)</sup>. A generalidade da jurisprudência e da doutrina associa a relevância fiscal dos custos empresariais à demonstração da respectiva indispensabilidade, comprovação e ligação aos ganhos ou proveitos sujeitos a imposto<sup>(304)</sup>.

Deste modo, a impossibilidade de valoração das despesas não documentadas como custo fiscal resulta da sua própria natureza, na medida em que por via de regra não se encontram apoiadas em documentos externos que permitam identificar com a clareza necessária a respectiva causa, natureza e valor, de molde a apurar o preenchimento dos requisitos a que alude o citado art. 23.º, do CIRC. E esta regra tributária resulta reforçada através do disposto no art. 45.º, n.º 1, al. g), CIRC. De acordo com esta norma, não é admissível a dedução, para efeitos da determinação do lucro tributável, de encargos não devidamente documentados, mesmo quando contabilizados como gastos para efeitos de tributação.

Nesta medida, podemos afirmar com segurança que a tributação autónoma das despesas não documentadas não possui natureza sancionatória, tanto mais que não é ilícito o recurso a este tipo de despesas. Por outro lado, pensamos também que se pode afirmar com idêntica segurança que esta tributação autónoma visa essencialmente penalizar ou castigar, em termos económicos, o recurso às despesas não documentadas para efeitos fiscais, assumindo por isso a natureza de uma sanção imprópria<sup>(305)</sup>.

Existe por isso uma clara semelhança, a nível funcional, entre esta tributação autónoma e sanções pecuniárias tais como a multa ou a coima. Em ambos os casos existe subjacente uma

<sup>303</sup> Cfr. acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 30-1-2007, Processo n.º 01486/06, disponível para consulta em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt) [29-10-2011], que cita abundante jurisprudência alusiva a esta matéria.

<sup>304</sup> Cfr. António Moura PORTUGAL, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004, p. 108 e segs. e Rui Duarte MORAIS, *Apostamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 79.

<sup>305</sup> Para um maior desenvolvimento da questão relativa à semelhança funcional entre certos impostos e as sanções vide o ponto 1. da parte IV do presente trabalho.

finalidade punitiva ou sancionadora de certas condutas, com vista à respectiva redução e/ou eliminação. A diferença entre ambas as figuras reside no facto de que as condutas sancionadas por via das referidas sanções pecuniárias são declaradamente ilícitas, e são afectadas por uma sanção jurídica, enquanto em relação às condutas sancionadas pela tributação autónoma das despesas não documentadas não existe qualquer conotação em termos de ilicitude, e está em causa uma sanção meramente económica. Nessa medida, factores tais como a ilicitude e a culpa ou causas de exclusão da ilicitude ou da culpa, entre outros considerando típicos do direito sancionatório, não têm cabimento na tributação autónoma.

- e) A eficácia da tributação autónoma das despesas não documentadas enquanto instrumento de combate à corrupção

Em nosso entender, o regime da tributação autónoma das despesas não documentadas não só não constitui um instrumento válido para combate às práticas habitualmente associadas ao fenómeno da corrupção como, ao invés, é susceptível de servir de meio quer para encobrir tais práticas, quer para dificultar ou impedir a respectiva fiscalização e detecção.

Conforme já ficou referido, Portugal é membro de pleno direito da OCDE e subscritor da Convenção sobre a Luta contra a Corrupção de Agentes Estrangeiros nas Transacções Comerciais Internacionais. No âmbito da OCDE considera-se que a existência e contabilização de despesas confidenciais ou não documentadas no seio das empresas constitui um sinal ou indicador claro de fraude ou de corrupção, designadamente na vertente do pagamento de contrapartidas a funcionários públicos estrangeiros.

No relatório sobre a execução da segunda fase das recomendações sobre a aplicação da Convenção<sup>(306)</sup>, datado de 6 de Outubro de 2009, do *Working Group on Bribery in International Business Transactions*<sup>(307)</sup>, entendeu-se que a eliminação<sup>(308)</sup> da admissibilidade das despesas confidenciais em sede de IRS e IRC se traduziu num passo importante no sentido do cumprimento da recomendação 2(c)<sup>(309)</sup> da OCDE. Todavia, nesse documento também se

<sup>306</sup> No original em inglês “Follow-up report on the implementation of the phase 2 recommendations on the applications of the convention and the 1997 revised recommendation on combating bribery of foreign public officials in international business transactions”, datado de 6 de Outubro de 2009, disponível para consulta em [www.oecd.org/dataoecd/31/47/44424102.pdf](http://www.oecd.org/dataoecd/31/47/44424102.pdf) [02-10-2011].

<sup>307</sup> Este Grupo de Trabalho tem por função monitorizar o processo de aplicação da Convenção junto dos Estados aderentes, emitindo relatórios periódicos para esse efeito.

<sup>308</sup> Executada através da entrada em vigor das novas redacções dadas ao n.º 1, do art. 81.º, do CIRC, e ao art. 73.º, n.º 1, do CIRS, pelos arts. 48.º e 43.º, respectivamente, da Lei n.º 67-A/2007, de 21/12, de que resultou a eliminação da expressão “despesas confidenciais” de ambas as normas em questão.

<sup>309</sup> Na recomendação 2(c), de 2006, a OCDE sublinhava a necessidade de Portugal tomar medidas no sentido da alteração dos códigos de imposto sobre os rendimentos das pessoas singulares e das pessoas colectivas com vista a eliminar a admissibilidade das despesas confidenciais, bem como de estabelecer directivas claras junto da Administração Tributária no sentido do estabelecimento de procedimentos a adoptar com vista a detectar possíveis subornos de funcionários públicos estrangeiros.

entende que esse cumprimento é apenas parcial, devido ao facto de no ordenamento jurídico-fiscal português continuar a admitir-se a possibilidade da existência de um mecanismo (as despesas não documentadas) que constitui um factor que dificulta a detecção de possíveis subornos de agentes ou funcionários públicos estrangeiros.

Nesta medida, em nosso entender a única via da qual resultaria algum tipo de vantagem na manutenção do regime de tributação autónoma das despesas não documentadas no âmbito do combate à corrupção seria mediante uma espécie de repristinação do regime inicialmente previsto no art. 27.º, n.º 1, do Decreto-lei n.º 375/74, de 20 de Agosto. Este facto resultaria na inadmissibilidade ou proibição absoluta da existência de despesas não documentadas. A essa proibição acresceria a consagração de uma severa sanção pecuniária, com vista a penalizar um eventual recurso a esse expediente por parte de pessoas singulares ou colectivas, para efeitos fiscais.

### **3. Alguns instrumentos fiscais com potencial de utilização no combate à corrupção no direito comparado**

#### **3.1 Nos Estados Unidos da América**

A questão da legitimação da tributação de rendimentos provenientes de actividades ilícitas e, em particular, da corrupção, encontra-se relativamente clarificada nos Estados Unidos da América (EUA). De acordo com o disposto na Secção 61 do *Internal Revenue Code*, para efeitos de tributação em sede de rendimento das pessoas singulares, a lei fiscal americana considera relevante todo e qualquer rendimento auferido, independentemente da respectiva fonte<sup>(310)</sup>.

Esta norma tributária é considerada um reflexo da chamada *taxing and spending clause*, prevista no art. 8º, secção 8, cláusula 1ª, da Constituição americana, que se traduz no reconhecimento a favor do governo federal de um amplo poder de tributação sobre os cidadãos americanos residentes em qualquer um dos Estados da União, decorrente da 16ª Emenda à Constituição<sup>(311)</sup>. É um facto que a lei fiscal americana particulariza um conjunto de 15 espécies

<sup>310</sup> Em inglês, no original, pode ler-se que *[e]xcept otherwise provided in this subtitle gross income means all income from whatever source derived* – cfr. Secção 61 do Título 26, Subtítulo A, Capítulo I, Subcapítulo B, Parte I, do *Internal Revenue Code*.

<sup>311</sup> Segundo Charles ADAMS, a questão da amplitude e legitimidade do poder tributário do Governo Federal dos EUA teria sido o *casus belli* que despoletou a Guerra Civil Americana (1861-1865). De acordo com este autor, os Estados do Sul estavam convictos que o sistema tributário imposto pelo governo federal resultava numa tributação desproporcional da economia sulista, fortemente voltada para exportação. Por outro lado, essa desproporção em termos de tributação não teria retorno em termos de investimento, na medida em que todas as grandes obras públicas de

de rendimentos sujeitos a tributação. Todavia, tal menção é considerada meramente exemplificativa, não existindo qualquer paralelismo com sistemas tributários onde vigora o princípio da taxatividade<sup>(312)</sup> em sede de tributação do rendimento das pessoas singulares, como acontece entre nós.

Pode dizer-se que a reacção que por via tributária e fiscal é feita nos EUA contra o fenómeno da corrupção alia a simplicidade à objectividade. Tendo em consideração o teor e abrangência da disposição legal supra referida no que diz respeito ao conceito de rendimento para efeitos tributários, os proveitos ou as receitas decorrentes das várias formas que pode revestir o fenómeno da corrupção encontram-se claramente abrangidos pela respectiva incidência. Aliás este facto é mesmo expressamente sublinhado pela administração tributária americana.

Veja-se a este respeito o teor do chamado *Tax Guide*<sup>(313)</sup>, divulgado através da *Publication 17*, que é uma espécie de guia fiscal destinado a auxiliar e clarificar o preenchimento da declaração de rendimentos das pessoas singulares. Na edição referente ao ano de 2011<sup>(314)</sup> e à semelhança do que sucedeu em edições anteriores, é possível encontrar um conjunto de referências muito explícitas no que diz respeito à obrigatoriedade de declaração para efeitos tributários de rendimentos provenientes da corrupção, sob pena de aplicação das sanções legais correspondentes, designadamente as decorrentes da violação de obrigações declarativas.

Vejamos alguns exemplos ou manifestações do fenómeno da corrupção que merecem menção expressa na supra referida publicação, na categoria “outros rendimentos”, com vista à respectiva tributação:

- a) Subornos (*bribes*): a este respeito no referido guia menciona-se que caso o contribuinte receba um suborno, deve inclui-lo na sua declaração de rendimentos<sup>(315)</sup>;
- b) Actividades ilegais (*illegal activities*): refere-se que o rendimento proveniente de actividades ilegais tais como o tráfico de drogas deve ser incluído na declaração de rendimentos, mediante utilização do impresso apropriado<sup>(316)</sup>;

---

desenvolvimento e de infra-estruturas eram realizadas nos Estados do Norte. A guerra civil teria sido assim decorrente do desejo das populações sulistas de gerirem elas próprias o sistema de tributação e de aplicarem no desenvolvimento local o fruto dos seus impostos. Este é apenas mais um dos interessantes e abundantes exemplos citados por este autor de convulsões sociais e políticas associadas à gestão de sistemas tributários – cfr. *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Boston, Madison Books, 1994, p. 323 e segs.

<sup>312</sup> De acordo com o princípio da taxatividade só admissível a tributação de rendimentos que sejam susceptíveis de serem integrados nas várias categorias de rendimentos expressamente previstos na lei, vigorando a proibição de aplicação analógica da lei fiscal nesta matéria.

<sup>313</sup> Em português, guia fiscal.

<sup>314</sup> Disponível para consulta em [www.irs.gov](http://www.irs.gov) [24-4-2012].

<sup>315</sup> Em inglês, no original, *if you receive a bribe, include it in your income* – cfr. *Publication 17 (Tax Guide 2011 for Individuals)*, p. 92, disponível para consulta em [www.irs.gov](http://www.irs.gov) [24-4-2012].

- c) Pagamentos ilegais (*kickbacks*): menciona-se que quaisquer pagamentos ilegais estão igualmente sujeitos à obrigação declarativa, mediante a utilização do impresso próprio<sup>(317)</sup>;
- d) Propriedade roubada/furtada (*stolen property*): é feita referência à necessidade de declarar como rendimento qualquer propriedade furtada, devendo a correspondente declaração ser feita de conformidade com o justo valor de mercado dos objectos envolvidos<sup>(318)</sup>.

Do que fica supra referido pode desde logo retirar-se uma conclusão no sentido de que o sistema fiscal americano faz uma distinção muito clara entre o âmbito da tributação e o âmbito da ilicitude. Para efeitos tributários e fiscais o que releva é a percepção de rendimento, independentemente da respectiva fonte, seja ela lícita ou ilícita. Daqui se retira que também neste sistema não existe qualquer pretensão de utilização do imposto com finalidades sancionatórias, não se destinando este a proibir ou impor a conduta tributada. A obrigação de pagamento do imposto decorre pura e simplesmente do preenchimento da respectiva estatuição. A referida norma de incidência<sup>(319)</sup> produz efeitos jurídicos automáticos, uma vez verificada a existência de rendimento e da consequente manifestação de riqueza.

Por outro lado, a admissibilidade da tributação das várias formas de manifestação do fenómeno da corrupção já há várias décadas que possui suporte jurisprudencial sólido nos EUA. Uma das decisões de referência nesta matéria, proveniente do Supremo Tribunal dos Estados Unidos<sup>(320)</sup>, é a decisão *United States vs Sullivan*<sup>(321)</sup>. Neste processo o Supremo Tribunal considerou que os proveitos ou as receitas provenientes da venda ilícita de álcool estavam sujeitas a tributação, apesar de terem subjacente uma actividade ilícita<sup>(322)</sup>. Um dos argumentos utilizados pela defesa foi no sentido de que o contribuinte estaria dispensado de declarar tais rendimentos para efeitos fiscais na medida em que os mesmos tinham subjacente uma prática criminosa e a obrigatoriedade da respectiva revelação resultaria numa violação da protecção conferida pela 5ª Emenda à Constituição dos EUA<sup>(323)</sup>. A este argumento foi contraposto por

<sup>316</sup> Em inglês, no original, *[i]Income from illegal activities, such as Money from dealing illegal drugs, must be included in your income on Form 1040, line 21, or on Schedule C or Schedule C-EZ (Form 1040) if from your self-employed activity* – idem, p. 94.

<sup>317</sup> Em inglês, no original, *[y]ou must include kickbacks, side commissions, push Money, or similar payments you receive in your income on Form 1040, line 21, or on Schedule C or Schedule C-EZ (Form 1040) if from your self-employed activity* – idem, p. 94.

<sup>318</sup> Em inglês, no original, *[i]f you steal property, you must report its fair market value in your income in the year you steal it unless in the same year, you return it to its rightful owner*, idem, p. 95.

<sup>319</sup> Secção 61 do *Internal Revenue Code*.

<sup>320</sup> Em inglês, *Supreme Court of the United States*.

<sup>321</sup> Processo 274 U.S. 259, de 16 de Maio de 1927, disponível para consulta em <http://supreme.justia.com> [24-4-2012].

<sup>322</sup> Recordar-se que entre 1920 e 1933 vigorou nos EUA a proibição absoluta de fabricação, transporte e venda de bebidas alcoólicas.

<sup>323</sup> Da qual resulta, designadamente, o direito ao silêncio ou à não prestação de declarações com vista evitar a auto-incriminação em caso de prática de um crime.

aquele tribunal mediante referência ao facto de que a admissibilidade da tributação de actividades ilícitas se impõe desde que destas resulte rendimento tributável. De outro modo estar-se-ia a praticar uma grave incongruência, traduzida numa imunidade ou isenção de tributação quando estivessem em causa actividades ilícitas e numa sujeição a tributação quando estivessem em causa actividades lícitas.

Outra decisão judicial de referência nesta matéria, do mesmo tribunal, é a decisão *James vs. United States*<sup>324</sup>. Neste caso concreto estava em causa a questão da admissibilidade da tributação de quantias em dinheiro de que um funcionário público desviou do serviço público onde exercia funções, delas se apropriando em benefício próprio. Neste caso o Supremo Tribunal considerou que tais quantias constituíram um rendimento que estava sujeito a tributação e como tal deveria ter sido incluído na competente declaração de rendimentos dos anos em que se concretizou a respectiva apropriação. Uma vez mais, neste caso o tribunal sustentou o entendimento que tanto os rendimentos provenientes de fonte lícita como os rendimentos provenientes de fonte ilícita estavam sujeitos a tributação e como tal tinham de ser declarados para efeitos fiscais.

A principal nota que se pode retirar da referida norma do sistema fiscal dos EUA resulta do respectivo potencial para afectar e limitar os benefícios patrimoniais decorrentes de actividades ilícitas, em geral, e da corrupção, em particular. Na verdade, este será um dos principais contributos que um sistema fiscal pode dar no combate à corrupção: o de contribuir, porventura através de uma tributação particularmente agravada, para afectar e limitar os proveitos económicos decorrentes da corrupção. E esta capacidade afigura-se relevante quer nas situações em que nem sequer chega a existir uma apreciação da responsabilidade criminal dos agentes intervenientes na corrupção, designadamente por falta de conhecimento ou participação policial dos factos, quer nas situações em que devido a limitações de natureza processual, probatória ou de qualquer outra natureza, não se preenchem todos os elementos de um qualquer tipo de ilícito criminal destinado a combater a corrupção.

### **3.2 Em Espanha**

---

<sup>324</sup> Processo 366 U.S. 213, de 15 de Maio de 1961, disponível para consulta em <http://supreme.justia.com> [25-4-2012].

Uma norma relevante no ordenamento jurídico-tributário espanhol no combate quer à evasão fiscal, quer à corrupção, é o art. 39.º<sup>(325)</sup> da *Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (LIRPF)<sup>(326)</sup>, relativo aos ganhos patrimoniais não justificados<sup>(327)</sup>. Nos termos desta disposição legal são considerados ganhos patrimoniais não justificados todos os bens ou direitos cuja posse, declaração ou aquisição não possua correspondência com o rendimento ou património declarado pelo contribuinte. O mesmo efeito terá a inclusão em qualquer declaração de rendimentos, por parte do contribuinte, de dívidas inexistentes ou fictícias<sup>(328)</sup>. O objectivo da lei é de tributar os rendimentos reais do sujeito deste imposto, nos casos em que tais rendimentos não tenham sido incluídos na declaração apresentada junto da administração tributária<sup>(329)</sup>.

Entre a doutrina espanhola existe algum consenso no sentido de que os ganhos patrimoniais não justificados possuem a natureza jurídica de presunções *iuris tantum*, no sentido de que admitem prova em contrário. Neste sentido existiria uma dupla presunção subjacente a esta norma legal. Por um lado, a lei presume que os elementos patrimoniais detectados e sem correspondência com o rendimento ou o património declarado pelo contribuinte correspondem a um rendimento tributável que não foi devidamente declarado para efeitos fiscais. Por outro lado, da lei decorre também que o património detectado se presume adquirido no período de tributação em que foi detectado<sup>(330)</sup>.

Está em causa uma categoria de tributação onde se incluem rendimentos na sequência de actividade inspectiva ou de averiguação da administração tributária e nunca por iniciativa do contribuinte, uma vez detectada a falta de correspondência referida no referido art. 39.º da LIRPF. Este regime legal não possui uma norma semelhante à que entre nós resulta do disposto no art. 89.º-A, nº 3, da LGT, no sentido de prever expressamente a possibilidade de o sujeito passivo poder fazer prova de que os rendimentos declarados são verdadeiros e que é outra a fonte das vantagens patrimoniais registadas. Todavia, é pacífico o entendimento tanto na doutrina como na jurisprudência espanholas no sentido de que esta disposição legal admite

<sup>325</sup> Com a redacção introduzida pela Ley 40/1998, de 9 de Dezembro.

<sup>326</sup> Aprovado pela Ley nº 35/2006, de 28 de Novembro.

<sup>327</sup> Em espanhol, no original, *ganancias patrimoniales no justificadas*.

<sup>328</sup> Em espanhol, no original, *tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales*.

<sup>329</sup> Neste sentido, Iñaki NÚÑES ZUBILLAGA (coord.), *La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*, Madrid, Editorial Arazandi, 2007, p. 444.

<sup>330</sup> Cfr. José Manuel FERRO VIEGA, *Aspectos Legales sobre el Delito Fiscal, la Investigación Patrimonial y el Blaqueo de Capital – Radiografía de las Tramas y de la Delincuencia Organizada Nacional e Transnacional*, Alicante, Editorial Club Universitario, 2011, p. 15.

prova em contrário, tendo em conta que esta disposição legal contém uma presunção ilidível, conforme já fizemos referência<sup>(331)</sup>.

Existe um outro imposto em Espanha que possui um potencial relevante em matéria de afectação, designadamente, dos benefícios económicos e financeiros decorrentes do fenómeno da corrupção. Trata-se do imposto sobre o património, aprovado por intermédio da *Ley* 19/1991, de 6 de Junho. De conformidade com o disposto no art. 1.º, parágrafo primeiro, da referida lei, trata-se de um imposto directo e de natureza pessoal, que incide sobre o património líquido das pessoas singulares. O conceito de património para efeitos deste diploma legal abrange o conjunto de bens ou direitos de conteúdo económico de que o sujeito passivo seja titular, deduzidos das despesas e encargos que diminuam o seu valor, incluindo as dívidas ou responsabilidades pessoais que sobre ele incidam. Trata-se de um imposto cuja receita se encontra cedida às Comunidades Autónomas espanholas, sendo o conceito de residente do sujeito passivo para efeitos da respectiva aplicação definido nos termos previstos na LIRPF<sup>(332)</sup>.

Em termos de incidência pessoal, este imposto prevê a tributação da totalidade do património do respectivo sujeito passivo residente, com domicílio ou residência habitual em Espanha, independentemente do local onde se encontre situado o respectivo património (bens ou direitos). Para efeitos de incidência real, estão sujeitos a tributação os bens ou direitos existentes ou que possam ser exercidos em território espanhol, de que sejam titulares pessoas singulares sem residência habitual em Espanha ou que venham a considerar-se como residentes por força de deslocação e permanência em território espanhol e aí optem pela tributação em sede de imposto sobre o rendimento. Em termos de base tributável, aplica-se apenas a patrimónios de valor superior a € 700.000,00<sup>(333)</sup>.

Este imposto esteve, para todos os efeitos, suspenso em Espanha desde 2008, por força do disposto no art. 3.º, da *Ley* 4/2008, de 23 de Dezembro, na medida em que esta disposição legal previu uma bonificação correspondente a 100%, aplicável a todos os respectivos sujeitos passivos. Esta situação foi recentemente alterada por força da entrada em vigor do *Real Decreto Ley* 13/2011, de 16 de Setembro, que revogou a referida bonificação e restabeleceu este imposto com carácter temporário, destinando-se a vigorar apenas nos anos de 2011 e 2012.

Esta figura jurídico-tributária, que não possui paralelo entre nós, constitui um verdadeiro imposto sobre a fortuna, e teria subjacente dois objectivos essenciais: o de contribuir para uma

<sup>331</sup> Cfr. Iñaki NÚÑES ZUBILLAGA (coord.), *La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*, Madrid, Editorial Arazandi, 2007, p. 445.

<sup>332</sup> Cfr. arts. 8.º e 9.º da LIRPF.

<sup>333</sup> Cfr. art. 28.º, n.º 2, da *Ley* 19/1991, de 6 de Junho.



distribuição igualitária do rendimento e da riqueza e o de servir como fonte de financiamento das despesas públicas a favor das Comunidades Autónomas espanholas<sup>(334)</sup>. Através deste imposto pretende fazer-se uma tributação complementar ao imposto que incide sobre as pessoas singulares, incidindo este fundamentalmente sobre o património, enquanto o IRPF incidiria sobre o rendimento. Nesta medida e em termos de incidência real, não verificaria qualquer sobreposição. Esta questão, porém, esteja sujeita a alguma divergência a nível doutrinal. Há autores que defendem que existem situações em que este imposto leva a uma duplicação de tributação sobre as mesmas manifestações de riqueza e de capacidade contributiva, dando origem à chamada dupla tributação interna<sup>(335)</sup>.

De entre as vantagens deste imposto, enquanto instrumento válido no combate aos efeitos associados ao fenómeno da corrupção, pode sublinhar-se o facto de contribuir para impedir acumulações excessivas de riqueza na posse de um número limitado de indivíduos, facto que por sua vez poderia propiciar uma interligação perniciosa e de dependência entre o poder económico e o poder político. Este facto, por sua vez, poderia contribuir para desvirtuar as regras e a estabilidade dos regimes democráticos, viciando os processos de decisão do Estado, designadamente em termos da afectação e da distribuição dos recursos públicos.

Porém, devemos conceder que o raciocínio supra referido não é líquido e permite entendimentos distintos. Por outro lado, também a existência deste imposto suscita na doutrina espanhola consideráveis dúvidas em termos de racionalidade e de eficácia, tendo em conta as reduzidas receitas que por via de regra resultam da respectiva aplicação. Estes e outros aspectos associados à existência dos chamados impostos sobre a riqueza ou sobre a fortuna, que se podem considerar impostos com finalidades tipicamente extrafiscais, serão por nós analisados no ponto 2. da parte IV, motivo pelo qual vamos remeter para esse local uma análise mais aprofundada sobre esta matéria.

### 3.3 Em França

No ordenamento jurídico-tributário francês também é possível encontrar uma disposição legal com vocação especial para ser utilizada no combate à corrupção, que possui objectivos semelhantes ao regime das manifestações de fortunas português e ao regime espanhol das *ganancias patrimoniales no justificadas*. Trata-se do art. 168.º do *Code Générale des Impôts*

<sup>334</sup> Neste sentido, Emilio ALBI et al., *Teoría de la Hacienda Pública*, 2ª ed., Barcelona, Editorial Ariel, 1994, p. 494.

<sup>335</sup> Cfr. Carlos María LOPEZ ESPADAFOR, *La Doble Imposicion Interna*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1999, p. 151.

(CGI). Refere o n° 1 desta disposição legal que em caso de desproporção assinalável entre o estilo de vida ou os sinais exteriores de riqueza exibidos por um contribuinte ou pelo seu agregado familiar e os seus rendimentos declarados, a base tributável do imposto sobre o rendimento será averiguada de acordo com valores fixos, determinado mediante a aplicação a certos elementos caracterizadores, descritos nesta disposição, de valores mínimos constantes de tabela pré-estabelecida nessa norma<sup>(336)</sup>.

Na sequência de questão suscitada relativamente à constitucionalidade desta disposição, por intermédio de decisão proferida em 21 de Janeiro de 2012, o Conselho Constitucional francês considerou conformes à Constituição Francesa<sup>(337)</sup> as disposições constantes dos números 1, 2 bis e 3 desta norma legal<sup>(338)</sup>, tendo em conta os princípios constitucionais de igualdade perante a lei e da igualdade perante a repartição das despesas públicas. Todavia, o n° 2 desta norma legal foi considerado inconstitucional. Esta disposição legal prevê a possibilidade de aplicação de uma majoração de 50% aos valores decorrentes da aplicação da tabela prevista no n° 1, quando os mesmos forem iguais ou superiores a limite pré-estabelecido e quando o contribuinte tenha ao seu dispor mais do que seis dos sinais exteriores de riqueza previstos desta disposição. Neste caso concreto, o Conselho Constitucional considerou que desta norma resultava numa violação do princípio da igualdade perante a repartição das despesas públicas entre os contribuintes.

Todavia, o imposto que chamou a nossa atenção e que justificou uma referência nesta parte ao sistema fiscal francês é o chamado *impôt de solidarité sur la fortune* (ISF)<sup>(339)</sup>. Trata-se de um imposto que, à semelhança do que sucede em Espanha, incide sobre o património líquido<sup>(340)</sup> das pessoas singulares, desde que este seja igual ou superior a € 1.300.000,00<sup>(341)</sup> e possui natureza progressiva. Também neste caso e em termos de incidência pessoal, este imposto aplica-se às pessoas singulares que sejam consideradas residentes em França para efeitos fiscais. Aplica-se igualmente a pessoas singulares não residentes, desde que possuam em França património de valor líquido igual ou superior ao montante acima referido. Em termos

<sup>336</sup> Em francês, no original, *en cas de disproportion marquée entre le train de vie d'un contribuable et ses revenus, la base d'imposition à l'impôt sur le revenu est portée à une somme forfaitaire déterminée en appliquant à certains éléments de ce train de vie le barème ci-après, compte tenu, en cas échéant, de la majoration prévue au 2, lorsque cette somme est supérieure ou égale à 42.699 euros ; cette limite est relevée chaque année dans la même proportion que la limite supérieure de la première tranche du barème de l'impôt sur le revenu.*

<sup>337</sup> Com início de vigência em 4 de Outubro de 1958, na sequência de aprovação por intermédio de referendo realizado em 22 de Setembro desse mesmo ano.

<sup>338</sup> Cfr. Decisão n° 2010-88 QPC, de 21 de Janeiro de 2011, disponível para consulta em [www.conseilconstitutionnel.fr](http://www.conseilconstitutionnel.fr) [8-4-2012].

<sup>339</sup> Em português, imposto solidário sobre a fortuna, criado pela Lei do Orçamento de Estado francês relativa ao ano de 1989 (Lei n° 81-1160, de 30 de Dezembro de 1981). Este imposto sucedeu ao chamado imposto sobre as grandes fortunas, criado em 1982.

<sup>340</sup> Ou seja, também aqui a lei francesa admite a dedução das dívidas e encargos que recaiam sobre esse património, para efeitos de determinação da matéria colectável.

<sup>341</sup> Com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2012 – cfr. [www.impots.gouv.fr](http://www.impots.gouv.fr) [27-4-2012].

de incidência real, o ISF aplica-se ao conjunto dos bens pertencentes a sujeitos passivos considerados residentes em França, independentemente do local da respectiva localização. Em relação aos sujeitos passivos não residentes, apenas é afectado, conforme já referimos, o património localizado nesse país, sem prejuízo da eventual aplicação de convenções internacionais referentes à dupla tributação.

Tal como resulta da respectiva designação, subjacente à criação deste imposto esteve uma motivação marcadamente extrafiscal, chegando até a ser apelidado de *imposto ideológico*, surgindo na mesma altura da introdução em França do rendimento mínimo de inserção<sup>(342)</sup>. Deste modo, a finalidade declarada subjacente a este imposto foi a de ampliar a carga fiscal que incidia sobre os "ricos" em França, objectivo este que sempre despertou considerável apreço na população em geral e terá até eventualmente contribuído para a eleição de François Mitterrand (que fez desta questão tema de campanha eleitoral) nas eleições presidenciais francesas de 1988. Todavia e ao contrário do que sucede em Espanha, as receitas provenientes deste imposto possuem alguma relevância neste país, tendo excedido a quantia de 4 mil milhões de euros no ano de 2011<sup>(343)</sup>, facto que neste caso resulta numa desvalorização do argumento habitualmente utilizado para rejeitar este tipo de impostos, com base na reduzida receita que dos mesmos decorre.

A França não é excepção à controvérsia que normalmente acompanha a criação deste tipo de impostos. Também neste país se discute se a imposição de uma carga fiscal acrescida sobre os mais ricos não resultará, em última instância, numa deslocalização de patrimónios e mesmo num desincentivo ao investimento estrangeiro, tendo em conta a crescente globalização que caracteriza a sociedade moderna<sup>(344)</sup>.

Temos assim no caso francês um conjunto de motivações ligeiramente diferentes das mencionadas para o exemplo espanhol, subjacentes à criação de um imposto geral sobre o património das pessoas singulares com valor expressivo. Também neste caso concreto, para além de outras motivações de natureza primordialmente extrafiscal, este imposto também possui um potencial relevante no combate à corrupção, pelos motivos a que faremos referência no ponto 2. da IV parte do presente trabalho.

#### 4. Conclusões parciais

<sup>342</sup> Cfr. Jacques le CACHEUX, *Les Français et l'Impôt*, Odile Jacob, La Documentation Française, 2008, p. 55.

<sup>343</sup> Cfr. Jornal "Le Figaro" de 24-1-2012, disponível para consulta em [www.lefigaro.fr](http://www.lefigaro.fr) [27-4-2012].

<sup>344</sup> Cfr. Guillaume THIBAUT, *Quelle Stratégie Industrielle pour la France Face à la Mondialisation?*, Paris, Editions Technip, 2008, p. 169.

Actualmente é pacífico o entendimento no sentido de que é admissível a tributação dos rendimentos de proveniência ilícita, conforme decorre das menções expressas nesse sentido feitas no âmbito da Lei Geral Tributária, no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas. Pese embora esta realidade, em nosso entender não existe um esforço normativo concreto e determinado no sentido da criação de instrumentos jurídico-tributários dotados de operacionalidade e de eficácia na detecção e tributação deste tipo de rendimentos. E esta omissão suscita tanto mais perplexidade quando consideramos a magnitude dos movimentos económicos e financeiros associados à mais diversas actividades ilícitas, conforme já tivemos oportunidade de fazer referência. Essa magnitude poderia e deveria merecer um esforço legislativo a nível tributário e fiscal muito concreto e direccionado, o que em nosso entender não se verifica.

Muito pelo contrário, em nosso entender os instrumentos jurídico-tributários existentes não permitem sustentar um combate eficaz contra a evasão fiscal associada a qualquer tipo de actividade ilícita, e em particular à corrupção. O regime das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados afigura-se ferido de alguma rigidez e ineficácia, e que propicia situações que a própria doutrina apelida de *injustas*. Por outro lado, o regime relativo à tributação autónoma das despesas não documentadas afigura-se de difícil justificação, em termos de coerência fiscal. Aliás, está em causa um regime que o nosso país se comprometeu a eliminar, de conformidade com um compromisso internacional assumido em matéria de combate à corrupção, mas que ao invés se limitou a redenominar. Foi deste modo que o “regime da tributação autónoma das despesas confidenciais” passou a apelidar-se “regime da tributação autónoma das despesas não documentadas”.

Em termos de direito comparado, os EUA possuem uma abordagem que no mínimo se pode apelidar de pragmática nesta matéria, sujeitando os acréscimos patrimoniais derivados de actividades ilícitas a obrigações declarativas e procedendo à respectiva tributação em sede própria. Deste regime decorre, pelo menos, uma consciencialização a nível tributário e fiscal dos efeitos económicos e financeiros associados à corrupção.

Os exemplos decorrentes dos sistemas fiscais espanhol e francês serviram para fazer referência a alguns instrumentos jurídico-tributários com potencial na reacção contra a corrupção. Por outro lado, as referências feitas aos impostos sobre a fortuna, enquanto instrumentos complementares de tributação em relação aos impostos sobre o rendimento, serviram para revelar algumas das finalidades extrafiscais subjacentes à respectiva criação e que

irão ser desenvolvidas com maior pormenor na quarta parte do presente trabalho, designadamente na vertente da respectiva utilização enquanto instrumento de combate à corrupção.

## Parte IV

### 1. O imposto (extrafiscal) para combate ao fenómeno da corrupção e a (im)possibilidade de existência de impostos com finalidade sancionatória

Um imposto não pode, em qualquer caso, constituir uma sanção por actos ilícitos<sup>(345)</sup>. Como já fizemos referência, esta é uma das premissas fundamentais de que depende a qualificação de uma prestação patrimonial, unilateral e definitiva a favor de uma entidade que exerça funções públicas, como um imposto. Conforme ensina com actualidade Nuno Sá GOMES, a norma de incidência tributária, enquanto fonte da obrigação tributária, não impõe ou veda condutas, pois limita-se a “prever factos que, logo que verificados, dão origem à obrigação tributária”<sup>(346)</sup>.

Por este motivo e ainda segundo este autor, a obrigação tributária é uma consequência de uma estatuição estabelecida por via normativa e é de nascimento automático, uma vez satisfeita a correspondente previsão legal. Daí este autor referir que “as normas de incidência tributárias não são normas de conduta, mas sim normas que produzem efeitos jurídicos automáticos”<sup>(347)</sup>. Deste modo, mesmo quando este tipo de normas contém na sua previsão alusão a actos ou negócios jurídicos ilícitos, tal não implica uma valoração de natureza ético-jurídica, mas apenas de natureza fiscal. Por estas razões, a prestação tributária não se destina a punir ou sancionar qualquer tipo de conduta, mesmo que esta seja qualificável como ilícita face ao direito penal, civil ou administrativo, na medida em que para efeitos fiscais constitui um mero facto que, uma vez verificado, dá automaticamente origem à obrigação tributária.

<sup>345</sup> No sentido de que o imposto não possui finalidades sancionatórias nem constitui uma sanção por um acto ilícito vide, designadamente, José Casalta NABAIS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 19 e *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, in “*Studia Iuridica*”, 5, Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra, Coimbra Editora, 1994, p. 164 (onde é feita referência no sentido de que a finalidade sancionatória nunca se pode considerar incluída ou abrangida pelas finalidades extrafiscais dos impostos); Jónatas MACHADO e Paulo da COSTA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, p. 9; Nuno Sá GOMES, *Manual de Direito Fiscal*, 12ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 2003, p. 59; João Ricardo CATARINO, *Para uma Teoria Política do Tributo*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1999, p. 170; J. Albano SANTOS, *Teoria Fiscal*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003, p. 231 (este autor faz referência ao facto de que a transferência unilateral operada por via do imposto não pode possuir finalidades penais); Juan MARTÍN QUERALT et al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª ed., Madrid, Editorial Tecnos, 2009, p. 66 (onde se refere que o tributo nunca constitui a sanção por um ilícito, tendo em conta os respectivos fins próprios que lhe estão associados, tais como a angariação de receita ou a prossecução de certos objectivos de política económica); José Joaquim Teixeira RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997, p. 258 (este autor refere que o imposto, ao contrário da multa, não tem a natureza de uma penalidade); António Braz TEIXEIRA, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 1990, p. 35; Cecília XAVIER, *A Evolução do Conceito Jurídico de Imposto – Do Estado Liberal de Direito ao Estado Social de Direito*, in Cristina Ribeiro e Manuela Lourenço (coords.) *O Controlo em Ambientes e Dimensão da nova Gestão Pública*, Lisboa, Inspecção-Geral de Finanças, 2006, p. 237; Fernando SAINZ de BUJANDA alude ao facto de que a finalidade de angariação de receita fiscal associada aos tributos permite distinguir estes das penas pecuniárias, cuja finalidade é castigar o transgressor da lei – cfr. *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid, Universidad Complutense, 1993, p. 172.

<sup>346</sup> Cfr. Nuno Sá GOMES, *Notas sobre o Problema da Legitimidade e Natureza da Tributação das Actividades Ilícitas e dos Impostos Proibitivos, Sancionatórios e Confiscatórios*, in “*Estudos*”, vol. II, Centro de Estudos Fiscais (Comemoração do XX Aniversário da sua Institucionalização), Lisboa, 1983, p. 730.

<sup>347</sup> *Idem*, p. 731.

Este entendimento, porém, não afasta o facto de que existe uma certa semelhança ou analogia funcional<sup>(348)</sup> entre certos impostos extrafiscais e as sanções pecuniárias. Parece que não pode haver dúvidas no sentido de que efectivamente existem impostos que castigam ou penalizam, em termos económicos, certas condutas que o legislador considera impróprias e indesejáveis para efeitos fiscais. Um dos exemplos mais flagrante deste tipo de imposto no nosso ordenamento jurídico-tributário é, em nosso entender, a tributação autónoma das despesas não documentadas, nos termos a que já fizemos referência. Neste âmbito verificou-se uma evolução de um regime sancionatório puro, em que a utilização para efeitos contabilísticos e fiscais das chamadas despesas confidenciais era punível com multa, para um regime de tributação claramente agravada, passível de aplicação em certos casos de uma taxa de imposto de 70%<sup>(349)</sup> em sede de IRC. A este efeito, claramente penalizador em termos económicos, acresce o facto de tais despesas não poderem ser consideradas como gasto nos termos do art. 23.º do CIRC.

O mesmo intuito penalizador em termos económicos decorre, em nosso entender, do disposto no art. 112.º, n.º 3, do CIMI, conforme já igualmente fizemos referência. Nos termos deste n.º 3, as taxas previstas no n.º 1 dessa mesma norma legal<sup>(350)</sup> podem ser elevadas, anualmente, para o dobro, nos casos dos prédios urbanos que se encontrem devolutos há mais de um ano, ou elevadas, igualmente em termos anuais, para o triplo, nos casos de prédios em ruínas.

Em ambos os casos acima referidos temos exemplos de normas tributárias que têm subjacente uma valoração de natureza político-económica e que visam finalidades que não têm a ver propriamente com a arrecadação de receita. Pode dizer-se que o propósito essencial, no caso da tributação autónoma das despesas não documentadas é precisamente o da respectiva erradicação, tendo designadamente em conta os compromissos internacionais assumidos pelo Estado português nessa matéria. No segundo exemplo, o objectivo fundamental tem a ver com a promoção do arrendamento e ocupação efectiva de imóveis e com a erradicação dos prédios urbanos em ruínas.

Estes objectivos são procurados pelo legislador à custa ou com prejuízo da receita tributária, porquanto quanto menor o recurso a despesas não documentadas ou quanto maior

<sup>348</sup> Juan Enrique VARONA ALABERN, utiliza a expressão *analogía funcional*, para caracterizar as semelhanças entre os impostos extrafiscais irregulares e as sanções pecuniárias – cfr. *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 113 e 129.

<sup>349</sup> Nos termos do disposto no art. 88.º, n.º 2, do CIRC, no caso de despesas não documentadas efectuadas por sujeitos passivos total ou parcialmente isentos ou que exerçam, a título principal, actividades de natureza comercial, industrial ou agrícola.

<sup>350</sup> Correspondentes a 0,8% para prédios rústicos; entre 0,4% a 0,7% para prédios urbanos; e entre 0,2% e 0,4%, para prédios avaliados nos termos do CIMI.

for a ocupação ou a recuperação dos prédios urbanos, menor será a receita fiscal angariada, sendo até desejável numa situação ideal uma receita nula.

O paralelismo ou semelhança funcional, nesta parte, entre este tipo de impostos e sanções pecuniárias tais como as multas (sanções pecuniárias de natureza criminal) ou as coimas (sanções pecuniárias de natureza contra-ordenacional), é por demais evidente. No caso das sanções pecuniárias existe uma finalidade punitiva e sancionatória subjacente, que se traduz no intuito de reprimir condutas consideradas ilícitas por lei pela via pecuniária. O objectivo ou finalidade subjacente a este tipo de sanções considera-se tanto mais perfeitamente alcançado quanto menor for a receita angariada em virtude da respectiva aplicação, sendo idealmente perseguida a receita nula<sup>(351)</sup>, que subentende a inexistência de condutas ilícitas susceptíveis de penalização.

A distinção fundamental, nesta parte, entre estas duas figuras reside no facto de que em relação às sanções pecuniárias, e ao contrário do que sucede nos impostos, não se prescinde em maior ou menor grau da *culpa* do agente. O chamado princípio da culpa, conforme refere Jorge de Figueiredo DIAS, “constitui hoje uma máxima fundamental de todo o direito penal e que, entre nós, não é mesmo aventuroso considera-lo um princípio implícito do sistema jurídico-constitucional”<sup>(352)</sup>. Por outro lado, a exigência da culpa pressupõe um juízo de imputabilidade, de censurabilidade e de valor, pressupondo-se que a agente tomou consciência da ilicitude da sua conduta e podia (e devia) ter agido de outro modo. No âmbito do direito das contra-ordenações, que constitui um dos domínios por excelência de aplicação de sanções pecuniárias, a culpa assume um conteúdo distinto do aplicável em direito penal<sup>(353)</sup>, não estando relacionada com um juízo de censurabilidade de natureza ética relativamente ao agente, mas antes com um juízo de censurabilidade decorrente do facto de o agente não ter cumprido a proibição que decorria de uma norma legal<sup>(354)</sup><sup>(355)</sup>.

Conforme referem Manuel Simas SANTOS e Jorge Lopes de SOUSA, “[a] contra-ordenação é constituída por um facto material (*nullum crime sine actione*), que preencha um

<sup>351</sup> Conforme refere Carlos María LÓPEZ ESPADAFOR, ao estabelecer impostos extrafiscais puros o legislador deveria ter como desejo nada arrecadar, em termos de receita fiscal – cfr. *El Valor Racionalidad en la Quantía Máxima del Tributo*, in “Revista Española de Derecho Financiero”, n.º 141, 2009, p. 60.

<sup>352</sup> Cfr. Jorge de Figueiredo DIAS, *Direito Penal*, Tomo I, Parte Geral, 2.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 510.

<sup>353</sup> Neste sentido e para um maior desenvolvimento desta questão particular, vide Mário Ferreira MONTE, *Direito das Contra-Ordenações*, Braga, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2011, p. 60.

<sup>354</sup> *Idem*, p. 54.

<sup>355</sup> No art. 1.º do Regime Geral das Contra-Ordenações (RGCO), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, é estabelecido um critério meramente formal de distinção conceptual entre sanções penais e sanções contra-ordenacionais, qualificando como contra-ordenação os factos para os quais a lei preveja a aplicação de uma coima. Este critério evita uma referência à questão da distinção substantiva entre ambos os ilícitos, facto que tem resultado em divergências doutrinárias e jurisprudenciais – cfr. Manuel Simas SANTOS e Jorge Lopes de SOUSA, *Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral*, 6.ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 48 e segs.



tipo descrito na lei (*nullum crimen sine lege*), que tenha sido praticado culposamente (*nullum crimen sine culpa*) e que naquele tipo esteja prevista a aplicação de uma coima)<sup>(356)</sup>. Por outro lado, a necessidade da existência de um juízo de culpa neste domínio pressupõe a admissibilidade de existência de causas legais de exclusão da culpa, tais como a inimputabilidade ou a falta de consciência da ilicitude da conduta<sup>(357)</sup>.

Todavia, e apesar da referida semelhança funcional, considerações relacionadas com a culpa e a respectiva natureza não são susceptíveis de aplicação aos impostos de natureza extrafiscal já referidos, embora tenhamos de conceder que de facto podemos estar perante situações de fronteira onde se podem suscitar com pertinência questões relevante acerca da respectiva inconstitucionalidade material.

Recorrendo uma vez mais nesta matéria à doutrina espanhola<sup>(358)</sup>, com algumas adaptações, pensamos ser possível definir três critérios essenciais de distinção entre as sanções pecuniárias e certos impostos extrafiscais, como sejam a tributação autónoma das despesas não documentadas ou o imposto sobre a fortuna, nos termos propostos no presente trabalho:

- a) Critério da finalidade: da aplicação da sanção pecuniária resultam receitas para uma entidade que exerce funções públicas. Todavia a sanção pecuniária não tem como finalidade a angariação de receitas para a satisfação das despesas ou necessidades públicas. A angariação de receitas decorrentes da aplicação das sanções constitui um resultado e não um fim, pois o objectivo subjacente à respectiva aplicação é essencialmente o punir condutas ilícitas e o de dissuadir a respectiva repetição. Os impostos extrafiscais, que perseguem tendencialmente o objectivo da receita nula, são semelhantes às sanção pecuniárias na medida em que a receita angariada também constitui um resultado da respectiva previsão e não o fim pretendido. Todavia, a distinção fundamental reside no facto de que a receita obtida, seja ela qual for, ter por finalidade ou destino contribuir para a sustentabilidade ou o financiamento das despesas públicas, decorrentes da produção de bens de natureza pública ou semipública<sup>(359)</sup>.
- b) Critério quantitativo: nas sanções pecuniárias o valor aplicável está pré-estabelecido e apenas pode variar em função da culpa do agente, resultando no respectivo

<sup>356</sup> *Idem*, p. 51.

<sup>357</sup> Cfr., no domínio das contra-ordenações, os arts. 8.º a 11.º do RGCO.

<sup>358</sup> Cfr. Juan Enrique VARONA ALABERN, *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2009, p. 118 e segs., que aqui vamos seguir de perto.

<sup>359</sup> De acordo com Juan Enrique VARONA ALABERN, este é um dos elementos fundamentais que permite distinguir o imposto da sanção pecuniária – cfr. *Concepto de Tributo y Principio de Capacidad Económica*, in “Revista Española de Derecho Financiero”, n.º 135, Madrid, Civitas, 2007, p. 554.

agravamento em caso de dolo e numa redução em caso de negligência, além de outros factores tais como a reincidência. Nos impostos extrafiscais a taxa de imposto aplicável é definida exclusivamente em função da matéria colectável, determinada de acordo com as regras de incidência e tendo por princípio orientador fundamental o princípio da capacidade contributiva. Na determinação da taxa de imposto aplicável é irrelevante a existência ou não de culpa do sujeito passivo no preenchimento da estatuição legal prevista no tipo tributário. É um caso típico de consideração do facto tributário como um puro facto, que desencadeia automaticamente a correspondente obrigação tributária.

- c) Critério da função repressiva: este último critério está em conexão com o primeiro critério enunciado, na medida em que a sanção pecuniária destina-se a reprimir uma conduta considerada ético-juridicamente reprovável ou resulta da violação de uma disposição normativa. O facto ou actividade objecto da norma de incidência de um imposto extrafiscal não possui associado qualquer desvalor, ilicitude ou proibição. Este tipo de impostos não *proíbe* o sujeito passivo de, com a sua conduta, preencher a respectiva estatuição, ao contrário do que sucede com as sanções pecuniárias. São critérios de natureza político-económica, sociais, ambientais, entre outros, que no âmbito de um imposto extrafiscal ditam a associação de certos efeitos a nível tributário a determinados factos ou condutas, tais como a aplicação de uma taxa agravada de imposto.

Um dos exemplos paradigmáticos que se podem apresentar no domínio da extrafiscalidade, de onde resulta o preenchimento de todos os critérios supra descritos e se pode concluir pela total ausência de finalidades sancionatórias, é precisamente a tributação ambiental.

Para efeitos do primeiro critério supra enunciado (critério da finalidade) resulta que a finalidade dos tributos ambientais não tem subjacente uma reacção contra a ilicitude. A finalidade subjacente tem a ver com o agravamento por via tributária das condutas que resultam numa degradação do meio ambiente e o desagravamento das condutas que o beneficiam. Para este efeito será indiferente a natureza lícita ou ilícita dessas condutas, atendendo “ao realismo económico que preside à fiscalidade”<sup>(360)</sup>.

Os impostos ambientais devem ter por pressuposto e critério de medida fundamental a capacidade contributiva do sujeito passivo. Aderimos ao entendimento sustentado por José Casalta NABAIS no sentido de que a tributação ambiental não pode prescindir deste princípio

<sup>360</sup> Cfr. Manuel PIRES, *Fiscalidade e Ambiente*, in Manuel Pires (coord.) in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusitana, 2010, p. 219.

essencial orientador a favor do Princípio do Poluidor-Pagador (PPP), mediante a mera conversão da capacidade para criar actividades susceptíveis de provocar desequilíbrio ambiental num reflexo ou índice de capacidade contributiva<sup>(361)</sup>. Este entendimento, porém, não retira o facto de que a determinação do valor da obrigação tributária neste tipo de impostos tenha de obedecer a critérios distintos dos tradicionais, atenta a própria natureza do facto gerador, que é o próprio acto poluidor. A base tributável neste tipo de impostos põe em evidência, designadamente, os reflexos negativos, em termos ambientais e económico-sociais, que a actividade económica desenvolvida pelo sujeito passivo provoca. A influência da capacidade contributiva no cálculo do valor da obrigação tributária impõe-se por razões de eficiência e praticabilidade do próprio imposto. Esse factor deve constituir um elemento de reflexão, de molde a impor ao sujeito passivo uma efectiva ponderação do custo-benefício na adopção de comportamentos ambientalmente lesivos e propiciar a adopção de comportamentos ambientalmente neutros no âmbito da respectiva actividade económica.

Para efeitos do segundo critério (critério quantitativo) supra referido, resulta do exposto que na determinação do *quantum* da obrigação tributária são ponderados única e exclusivamente factores de natureza fiscal, alheios à culpa do sujeito passivo na produção do “dano” ambiental. Conforme já referimos, um dos princípios orientadores fundamentais desta tributação é o Princípio do Poluidor-Pagador<sup>(362)</sup>, o qual aliás possui consagração expressa no art. 174.º, n.º 2, do Tratado da União Europeia<sup>(363)</sup>. Conforme refere a doutrina, este princípio orientador possui uma natureza marcadamente preventiva e não sancionatória<sup>(364)</sup>, não se destinando a punir ou a suprimir actividades que possuem um impacto ambiental negativo. Os impostos ambientais incidem sobre actividades que não possuem uma natureza ilícita nem têm associada qualquer tipo de proibição ou limitação, por exemplo, de natureza administrativa. Neste caso o propósito visado pelo legislador por via tributária é fundamentalmente o de “incentivar os sujeitos a desenvolver soluções que possibilitem a diminuição da sua danosidade ou a sua substituição por respostas mais desejáveis”<sup>(365)</sup>.

Em relação ao referido critério da função repressiva, resulta que neste caso os impostos (extrafiscais) ambientais não possuem associado qualquer intuito repressivo ou sancionatório

<sup>361</sup> Cfr. José Casalta NABAIS, *Tributos com Fins Ambientais*, in “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, Ano 1, n.º 4, Inverno, Coimbra, Almedina, 2009, p. 140 e segs.

<sup>362</sup> De acordo com este princípio o facto gerador do imposto é o acto lesivo do equilíbrio ecológico, convertendo em sujeito passivo do imposto o agente que promoveu precisamente a perturbação desse mesmo equilíbrio.

<sup>363</sup> Este princípio também decorre do art. 130.º-R do Acto Único Europeu.

<sup>364</sup> Cfr. Cláudia Dias SOARES, *O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente*, in “Cadernos Cedoua, Coimbra, Almedina, 2002, p. 17.

<sup>365</sup> *Idem*, p. 17.

tanto mais que o propósito essencial norteador que lhes está subjacente é o da tutela do meio ambiente, de conformidade aliás com as orientações genéricas que decorrem, designadamente, do art. 66.º, nº 1 da CRP. A consagração da protecção do meio ambiente como imperativo constitucional confere a natureza *pública* ou de interesse colectivo a qualquer esforço destinado a garantir essa protecção, designadamente a que for feita por via fiscal. Ao contrário do que sucede com as sanções pecuniárias, que têm subjacente o propósito de proceder à penalização jurídica do infractor, a aplicação de certos impostos ambientais reconduz-se a uma penalização de natureza económica.

Tal penalização, embora com semelhanças a nível funcional com as sanções pecuniárias, não tem por finalidade proibir ou impedir o respectivo sujeito passivo de continuar a adoptar a conduta penalizada, ao contrário do que sucede precisamente com as sanções pecuniárias. A penalização económica visa incentivar o sujeito passivo do imposto a alterar o seu comportamento. Todavia, tal facto nunca resulta numa proibição da conduta tributada, enquanto factor gerador da obrigação tributária. Na medida em que o sujeito passivo estiver disposto a pagar o imposto decorrente, poderá continuar a mantê-la indefinidamente.

## 2. O imposto sobre a fortuna

O imposto sobre a fortuna, também designado por imposto sobre o património, é um instrumento jurídico-tributário associado a uma considerável divergência a nível doutrinal e dos mais permeáveis à introdução e consideração de factores de natureza extrafiscal na respectiva estrutura funcional. Conforme sustenta a doutrina, trata-se de um “imposto geral e periódico sobre a fortuna, às vezes restrito apenas às grandes fortunas (que) incide sobre o total dos activos líquidos de um contribuinte, incluindo os bens situados no estrangeiro, avaliados em regra pelo seu valor venal”<sup>(366)</sup>. A esmagadora maioria dos impostos sobre a fortuna existentes nos países da OCDE<sup>(367)</sup> têm como objectivo a tributação do património líquido das pessoas singulares<sup>(368)</sup>. Uma das questões que este tipo de imposto suscita tem a ver desde logo com o conceito de património relevante para a respectiva aplicação, tendo em conta o risco de sobreposição com outros impostos existentes no mesmo sistema fiscal.

<sup>366</sup> Cfr. Manuel Henrique Freitas PEREIRA, *Fiscalidade*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2011, p. 107.

<sup>367</sup> No continente europeu este tipo de impostos existe, designadamente, em países como a Finlândia, França, Itália, Luxemburgo, Espanha, Holanda, Suécia, Noruega e na Suíça.

<sup>368</sup> A Rússia constitui uma das excepções nesta matéria, uma vez que neste país o imposto sobre a fortuna ou sobre o património incide apenas sobre as pessoas colectivas - Cfr. MORIS LEHNER et al, *The European Experience with a Wealth Tax: A Comparative Discussion*, p. 25 (texto fotocopiado na posse do autor).

A maior parte da doutrina que se debruça sobre esta matéria sustenta que na base tributável deste imposto apenas se considera o património líquido, pessoal ou real, de um contribuinte, incluindo activos financeiros, depois de deduzido o valor correspondente a todo e qualquer passivo<sup>(369)</sup>. Nesta medida, a distinção entre este imposto e o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares reside no facto de o imposto sobre a fortuna incidir precisamente sobre o património e não sobre o rendimento. Em relação aos impostos sobre o património, o foco de distinção reside no facto de o imposto sobre a fortuna permitir a dedução da totalidade do passivo que incide sobre o património do sujeito passivo, sendo por isso apenas considerado o património líquido em sede de determinação da matéria colectável.

Para além dos chamados activos tradicionais, existe alguma doutrina que indaga acerca da possibilidade de aplicação deste imposto a outro activos patrimoniais, habitualmente não considerados para efeitos de tributação. É o caso da possibilidade de tributação do chamado capital humano, traduzido no valor das qualificações profissionais ou das habilitações inatas de um dado sujeito passivo. A quantificação deste activo seria feita em função de um juízo de prognose relativamente aos rendimentos futuros que um dado sujeito passivo seria susceptível de auferir num dado período temporal, tendo precisamente em conta as suas qualidades pessoais e profissionais<sup>(370)</sup>, que seriam manifestações concretas de capacidade contributiva.

Um dos motivos mais utilizados para sustentar a introdução de um imposto sobre a fortuna em sede de tributação das pessoas singulares, tem a ver com o facto de se considerar que os impostos sobre o rendimento não possuem capacidade para tributar todas as manifestações de capacidade contributiva passíveis ocorrerem nesse âmbito<sup>(371)</sup>. Em termos teóricos e com referência ao sistema fiscal vigente nos EUA, existe por outro lado quem sustente o entendimento no sentido de que só um imposto sobre a fortuna ou sobre o património líquido é que pode salvar o imposto tradicional sobre o rendimento, designadamente por via dos ganhos em termos de simplicidade, eficiência e mesmo de angariação de receita tributária que daí seriam decorrentes<sup>(372)</sup>.

Vejamos, pois, algumas das razões mais invocadas a favor da introdução de um imposto desta natureza, bem como os contra-argumentos que se lhes podem opor. Uma das primeiras razões invocadas a este respeito está relacionada com os ganhos, em termos de eficiência

<sup>369</sup> Cfr. Eric RAKOWSKI, *Can Wealth Taxes be Justified?* (texto fotocopiado na posse do autor, sem números de página).

<sup>370</sup> Neste sentido, vide Emilio ALBI et al, *Teoría de la Hacienda Pública*, 2ª ed., Barcelona, Editorial Ariel, 1994, p. 495. Em nosso entender, as dificuldades de aplicação prática desta teoria são manifestas, tendo desde logo em conta a multiplicidade de factores e de imponderáveis susceptíveis de afectar a percepção de um rendimento futuro, tais como um despedimento ou um período de doença prolongado.

<sup>371</sup> Cfr. Noburo TANABE, *The Taxation of Net Wealth*, p. 257 e segs.(texto fotocopiado na posse do autor).

<sup>372</sup> Cfr. Deborah SCHENK, *Saving the Income Tax with a Wealth Tax* (documento fotocopiado na posse do autor).

económica, que adviriam da introdução desta espécie de imposto. Este argumento está relacionado com o facto de haver um conjunto de indivíduos que mantêm uma parte substancial da sua riqueza acumulada em activos estáticos ou improdutivos, tais como grandes extensões de terras não utilizadas ou cultivadas ou em imóveis devolutos. Por via da introdução deste imposto, argumenta-se, existiria um estimulante (fiscal) para transferir essa riqueza no todo ou em parte para activos mais produtivos ou mesmo para rentabilizar a riqueza estática, de que resultariam consideráveis benefícios ao nível do crescimento económico e até mesmo de natureza social.

A este argumento, porém, pode contrapor-se o facto de ser discutível que em reacção com o aumento da carga fiscal sobre a fortuna, os “ricos” optassem por investir a sua riqueza em finalidades mais proveitosas em termos económicos, políticos ou sociais. Uma das prováveis consequências do aumento da tributação poderia ser até uma deslocalização da riqueza para sistemas fiscais mais favoráveis, facto que resultaria na total frustração da finalidade subjacente à criação deste imposto.

Um segundo argumento a favor deste tributo sustenta que a existência de fortunas avultadas na titularidade de um número reduzido de pessoas é susceptível de colocar em risco quer as instituições democráticas, quer a própria economia de mercado. Decorre deste entendimento de que uma excessiva concentração de riqueza resulta no risco de utilização do correspondente poder económico para influenciar o sentido das decisões a tomar por parte do poder político. E essa influência poderia assumir uma dupla vertente: (i) mediante a utilização, por exemplo, do poder económico para garantir um acesso privilegiado aos meios de comunicação social e por essa via condicionar e influenciar a opinião pública a apoiar iniciativas de natureza política de interesse particular; (ii) mediante a utilização desse poder económico para corromper directamente os titulares de cargos políticos, levando-os a servir-se do cargo público que ocupam e do poder decisório que detêm, em benefício de sectores particulares.

Um contra-argumento válido nesta matéria sustenta que, mesmo que existissem os riscos supra descritos, não se vislumbraria como poderia a aplicação de um imposto sobre a fortuna servir para evitá-los. Nessa medida, uma via mais lógica e eficaz para obstar a uma eventual coabitação potencialmente perniciosa entre o poder económico e o poder político seria por via de uma reforma das instituições ou do próprio processo democrático, e não por via tributária.

Os defensores da criação de um imposto sobre a fortuna sustentam ainda que o mesmo poderia servir de instrumento importante para efeitos de detecção de situações de evasão fiscal ao nível da tributação das pessoas singulares, por via da possibilidade que criaria de fazer um efectivo cruzamento de dados entre o património declarado para efeitos da respectiva aplicação e o rendimento declarado para efeitos da aplicação do imposto sobre o rendimento. Nos mesmos termos, a informação fiscal angariada por via da aplicação deste imposto poderia ainda servir para ser analisada para conferir a regularidade declarativa em relação a outros impostos incidentes sobre transmissões patrimoniais, designadamente de natureza sucessória.

A doutrina contrária nesta matéria sustenta que este argumento pressupõe uma eficácia e operacionalidade por parte da administração fiscal que é impossível de ser alcançada, mesmo com recurso a modernos meios informáticos, de molde a permitir uma detecção credível de desconformidades. Por outro lado, argumentam ainda que nada pode garantir que um sujeito passivo que adopte condutas associadas à evasão fiscal em sede de tributação do rendimento ou no âmbito das transmissões patrimoniais por via sucessória, não irá fazer o mesmo em sede do imposto sobre a fortuna.

Outros argumentos seria possível enumerar, a favor e contra a possibilidade de criação de um imposto sobre a fortuna em qualquer sistema fiscal. Todavia, existe um argumento decisivo que, em nosso entender, deveria motivar a criação e aplicação de um imposto deste género não só no nosso sistema fiscal, mas de uma forma generalizada. E este argumento tem a ver com o facto de que, em termos estatísticos, cerca de 40% da riqueza do planeta se encontra na posse de cerca de 1% da população mundial<sup>373</sup>). Através desta referência pretendemos sustentar a ideia de que o direito tributário e fiscal pode e deve ter um papel fundamental na correcção das desigualdades na distribuição do rendimento e da riqueza e que de facto o imposto sobre a fortuna pode ser um instrumento válido nessa matéria. Mas mais do que isso e atendendo à finalidade do presente trabalho, entendemos que este imposto pode ter um potencial relevante para combater a corrupção, de acordo com a definição conceptual desta, que fizemos no ponto 2., da segunda parte do presente trabalho. Nessa altura sustentamos que o conceito de corrupção para efeitos tributários e fiscais teria uma natureza presuntiva e seria equivalente à titularidade, posse ou detenção por um contribuinte, de um acervo patrimonial incompatível com os rendimentos declarados para efeitos fiscais ou que não foi sequer objecto de declaração.

---

<sup>373</sup> Cfr. De acordo com dados estatísticos da United Nations University, disponíveis para consulta em [www.wider.unu.edu](http://www.wider.unu.edu) [28-4-2012].

Em nosso entender, a criação de um imposto geral sobre o património ou sobre a fortuna permitiria ter uma visão de conjunto do acervo patrimonial de cada contribuinte. Essa visão de conjunto poderia ser adquirida por via declarativa ou por via inspectiva. Nos casos em que isso fosse justificável, atendendo por exemplo à desconformidade da dimensão da riqueza exibida com o valor dos rendimentos declarados ou em caso de ausência de declaração de rendimentos, poderia ser solicitado ao contribuinte a demonstração da fonte dessa riqueza de molde a poder aquilatar-se da respectiva legitimidade e fundamento. Este facto pressuporia um cruzamento de dados com as informações existentes a respeito do correspondente sujeito passivo em sede de imposto sobre o rendimento.

Em caso não prestação de uma justificação adequada ou convincente para a titularidade, posse ou detenção desse acervo patrimonial, passaria a considerar-se o correspondente património como sendo uma manifestação ou um efeito do fenómeno da corrupção. Este facto, por sua vez, teria uma outra consequência ao nível da tributação e que passaria pela sujeição do correspondente acervo patrimonial a uma taxa de imposto especial, de montante equivalente a 70% da matéria tributável apurada. Fora do âmbito desta situação excepcional, este imposto teria subjacente a aplicação de uma taxa progressiva, sujeita a um limite mínimo de tributação, em termos semelhantes aos já citados exemplos espanhol e francês.

O conjunto dos elementos funcionais deste imposto, nos termos supra descritos, permite integrá-lo na categoria dos impostos extrafiscais, nos termos em que já tivemos oportunidade de fazer referência no ponto 4., da primeira parte do presente trabalho. Também de acordo com a características do imposto extrafiscal em sentido próprio, propostas por Juan Enrique VARONA ALABERN, a que já fizemos referência e que aqui vamos agora reproduzir, não pode deixar de qualificar-se este imposto como extrafiscal, na medida em que: (i) está em causa um imposto estruturado com uma finalidade específica alheia à angariação de receita fiscal; (ii) a finalidade extrafiscal integra a estrutura interna do imposto e constitui o elemento fundamental de definição da taxa aplicável; (iii) por fim, este imposto é permeável à satisfação, por parte do sujeito passivo, da respectiva finalidade extrafiscal, prevendo a variação da taxa aplicável em função desse facto.

Na verdade, subjacente à criação deste imposto não existiria propriamente a finalidade *fiscal* de angariação de receita para fazer face às despesas públicas. Da aplicação deste imposto, por via de regra, resulta uma receita fiscal limitada, facto que é reconhecido na maior parte dos países onde existe esta espécie de imposto e que já motivou muitos outros países a



abandoná-lo<sup>(374)</sup>. Deste modo, a principal finalidade subjacente à criação deste imposto tem a ver com razões sociais e de justiça fiscal, por via da promoção de uma distribuição equitativa e justa dos rendimentos e da riqueza. Esta finalidade traduz-se num dos vértices orientadores do nosso sistema fiscal, de conformidade com o disposto no art. 103.º, n.º 1, da CRP.

A esta finalidade acrescem outras, que se nos afigura relevantes. Trata-se precisamente de utilizar este imposto como instrumento eficaz no combate à evasão fiscal, em geral, e aos efeitos económicos e financeiros associados ao fenómeno da corrupção, em particular. A tributação da matéria colectável apurada através deste imposto à referida taxa de 70%, embora apenas aplicável na situação excepcional supra descrita, serviria precisamente para desencorajar o recurso a comportamentos omissivos e desviantes em matéria fiscal, nos casos em que fosse aplicável a referida presunção. Mesmos nos casos em que não existisse justificação para aplicação da referida taxa agravada, pensamos que este imposto serviria para desencorajar uma acumulação desproporcionada de riqueza. Serviria, por fim, para demonstrar aos cidadãos e contribuintes cumpridores das suas obrigações e deveres tributários e fiscais que não existem cidadãos acima da lei e que de facto compensa dar cumprimento ao *dever fundamental de pagar impostos*.

Aplicando a este imposto os critérios referidos no ponto 1., relativos à distinção entre os impostos extrafiscais e as sanções pecuniárias, pensamos que será forçoso concluir no sentido de que o mesmo não possui qualquer finalidade sancionatória associada. Em primeiro lugar e para efeitos do chamado critério da finalidade, resulta que subjacente a este imposto está o claro e inequívoco propósito de angariação de receitas com vista a satisfação de necessidades públicas. Poder-se-á argumentar, para contrariar este entendimento, que à semelhança do que sucede na maioria dos sistemas fiscais que assistiu à implementação deste imposto<sup>(375)</sup> não é expectável a angariação de uma receita significativa decorrente da aplicação deste imposto e que por esse motivos existiria uma finalidade sancionatória subjacente.

Contrapondo a este argumento, podemos afirmar que existem impostos cuja finalidade é precisamente a obtenção de uma receita fiscal reduzida ou até de nenhuma receita, tendo em conta a satisfação plena das finalidades que estiveram subjacentes à respectiva criação, como sucede nós com a tributação autónomas das despesas não documentadas ou com a tributação

<sup>374</sup> Cfr. Noburo TANABE, *The Taxation of Net Wealth*, p. 268 (texto fotocopiado na posse do autor).

<sup>375</sup> O argumento no sentido da generalização do facto de que o imposto sobre a fortuna não resulta na angariação de receita fiscal relevante não procede, tendo em conta o que sucede com o exemplo francês, nos termos a que já fizemos referência no ponto 3.3, da segunda parte deste trabalho.

dos prédios urbanos devolutos ou em ruínas. Por outro lado, toda e qualquer receita que decorra da aplicação deste imposto terá como destino contribuir precisamente para a sustentabilidade das despesas públicas, facto que se reconduz à génese está subjacente à criação de qualquer imposto.

À luz do chamado critério quantitativo, também pensamos que não existirão dúvidas que este imposto não possui associada uma finalidade sancionatória. A determinação da matéria tributável deste imposto e a aplicação da respectiva taxa, mesmo no caso da referida taxa agravada de 70%, são perfeitamente alheias à ponderação de factores subjectivos com a culpa. Este imposto destina-se primordialmente a ser utilizado como complemento à tributação em sede de impostos sobre o rendimento das pessoas singulares. Em sede de incidência real, destina-se a incidir sobre a globalidade do património líquido de um determinado sujeito passivo, desde que pessoa singular, depois de deduzido o respectivo passivo. Á semelhança do que sucede com a maioria dos sistemas fiscais, também este imposto possuiria associada uma taxa progressiva, de acordo com os critérios que viessem a ser definidos por lei. Por fim, a possibilidade de aplicação da taxa agravada de 70% estaria única e exclusivamente dependente do preenchimento do mecanismo presuntivo já aludido, sem ter subjacente qualquer juízo acerca da licitude ou ilicitude da conduta tributada.

Poder-se-á validamente argumentar que a aplicação de uma taxa correspondente 70% da matéria colectável possui contornos sancionatórios ou até mesmo confiscatórios. Contrapondo a esse argumento podemos referir que seria assim se de facto ao sujeito passivo deste imposto não fosse conferida a uma possibilidade explícita de evitar a aplicação dessa taxa. Conforme mencionamos, a aplicação dessa taxa agravada só ocorreria nos casos em que o sujeito passivo não prestasse uma explicação credível quanto à origem ou fonte do acervo patrimonial, declarado ou detectado, verificada a discrepância deste com os rendimentos declarados designadamente em sede de imposto sobre o rendimento. E isto não é o que sucede neste caso concreto, pois a presunção que é aqui proposta é ilidível mediante prova em contrário. Este é um dos aspectos que revela a natureza extrafiscal deste tipo de imposto, conforme já fizemos referência, que está associado à possibilidade de escolha que é conferida ao sujeito passivo no sentido de poder optar pela tributação menos onerosa. Não querendo ou não podendo o sujeito passivo apresentar tal explicação considerar-se-ia que foi tomada uma opção pela tributação mais onerosa e aplicar-se-ia a referida taxa agravada.

Na perspectiva do referido critério da função repressiva também pensamos que não pode ser reconhecida uma finalidade punitiva a este imposto. A aplicação deste imposto não tem subjacente a repressão de qualquer tipo de conduta ético-juridicamente reprovável. Muito pelo contrário, a procura e a acumulação de riqueza patrimonial é um resultado incentivado numa economia de mercado e é susceptível de contribuir para o desenvolvimento pessoal e colectivo da própria sociedade. O objectivo fundamental que está subjacente a este imposto está relacionado com o imperativo (constitucional) da uma distribuição justa do rendimento e da riqueza, enquanto factor essencial para o equilíbrio e harmonia social. Por estes motivos, de modo algum se pode inferir que subjacente a este imposto reside o propósito de proibir ou condicionar o avanço patrimonial do sujeito passivo de imposto, antes resulta a utilização da figura do imposto como instrumento de ordenação e modelação social.

Um dos argumentos que é possível apresentar para contrariar este entendimento relaciona-se, uma vez mais, com o facto de a mera possibilidade de aplicação da referida taxa agravada de 70% poder resultar numa efectiva, ainda que não desejada, sanção que desmotiva e penaliza em termos práticos a acumulação da riqueza. Sendo invocado este argumento, teremos de facto conceder que o mesmo é verdadeiro. Na verdade, da aplicação da referida taxa de 70% resulta efectivamente uma penalização séria, em termos económicos, do sujeito passivo. Este facto, aliás, sublinha a já referida semelhança que existe em termos funcionais entre certos impostos extrafiscais e as sanções pecuniárias. Todavia, pensamos que existe um contra-argumento válido que é possível apresentar nesta matéria e tem a ver precisamente com a utilização deste imposto como instrumento válido no combate à corrupção, numa perspectiva da ponderação dos interesses fundamentais em conflito.

E as questões que carecem de resposta, nesta matéria, são muito simplesmente estas: (i)será admissível não penalizar em termos económicos e por via tributária a acumulação não justificada de riqueza e de património, quando as regras de experiência comum demonstram, para além de qualquer dúvida razoável, que subjacente a tal acumulação de riqueza está subjacente uma ou mais manifestações do fenómeno da corrupção?; e, (ii)será admissível não penalizar em termos económicos e por via tributária a acumulação não justificada de riqueza quando à mesma está associado um fenómeno que contribui para *minar as instituições e os valores da democracia, comprometer os valores éticos e a justiça e por em risco o desenvolvimento sustentável e o próprio Estado de Direito*? A resposta a estas questões, em nosso entender, não poderá deixar de ser negativa. Daqui a sustentabilidade e justificação

jurídico-tributária para a aplicação da referida taxa, nos termos e condições propostos no presente trabalho.

### 3. O procedimento tributário e o combate à corrupção

Conforme refere a doutrina, pode definir-se procedimento tributário como “o conjunto de actos, ordenados sequencialmente e direccionados à produção de vontade de um órgão administrativo tributário”<sup>(376)</sup>, ou ainda como o “conjunto de actos, provenientes de actores jurídico-tributários distintos, relativamente autónomos e organizados sequencialmente, direccionados à produção de um determinado resultado, do qual são instrumentais”<sup>(377)</sup>. Neste conceito inclui-se ainda “a totalidade da actividade da administração tributária destinada à declaração de direitos tributários”<sup>(378)</sup>.

Nos termos do disposto no art. 54.º, n.º 1, da LGT, o procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários, considerando-se como tais todos aqueles que nascem das relações jurídicas tributárias<sup>(379)</sup>. O conjunto de procedimentos referido nesta norma não pretende ter natureza taxativa. A doutrina faz referência a três tipos de procedimentos que estariam abrangidos por esta norma legal: (i) os procedimentos relacionados com a liquidação (normal ou especial) dos tributos; (ii) os procedimentos relacionados com emissão de actos não tributários por parte da administração fiscal (tais como, por exemplo, actos de avaliação prévia, de fiscalização tributária, de atribuição de benefícios fiscais, entre outros); e (iii) os procedimentos associados ao contencioso tributário (por exemplo procedimentos de revisão de acto tributário, reclamação graciosa ou recurso hierárquico)<sup>(380)</sup>.

Por seu lado, o n.º 1 do art. 44.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) enumera um conjunto de actividades que se consideram compreendidas no procedimento tributário. Tal enumeração, todavia, também não pretende ser taxativa. Isto

<sup>376</sup> Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *O Procedimento e o Processo Tributário no Domínio da Extrafiscalidade*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusíada, 2010, p. 272. Conforme refere este autor, a distinção entre procedimento tributário e processo tributário reside no facto de o segundo ser direccionado à manifestação de vontade de um órgão tributário de natureza jurisdicional e não administrativa.

<sup>377</sup> Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 83.

<sup>378</sup> Cfr. Jorge Lopes de SOUSA, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol I, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011, p. 413.

<sup>379</sup> A relação jurídica tributária pode caracterizar-se como um vínculo jurídico de natureza obrigacional, complexo e de natureza pública, “que se estabelece entre o credor de um tributo, grande parte das vezes o Estado, e um devedor, genericamente designado por contribuinte” – cfr. Joaquim Freitas ROCHA, *Apontamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, Braga, Associação de Estudantes da Universidade do Minho, 2009, p. 6 e segs.

<sup>380</sup> Cfr. José Casalta NABALS, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010, p. 310.

mesmo decorre do teor da al. i) do n.º 1, deste preceito legal, onde se prevê a inclusão no procedimento tributário de todos os demais actos dirigidos à declaração de direitos tributários.

A introdução de um novo tipo tributário com a finalidade extrafiscal supra descrita carece de ser complementado, em nosso entender, com um conjunto de regras específicas ao nível do procedimento tributário, mais precisamente nas vertentes declarativa e de inspecção tributárias. Estas regras destinam-se a conferir operacionalidade e eficácia aos propostos mecanismos de natureza tributária e fiscal e contribuir para que a tributação seja feita de acordo com a verdadeira capacidade contributiva do contribuinte, tendo em conta que “o [d]ireito tributário adjectivo tem por referência a aplicação das normas tributárias aos casos concretos”<sup>(381)</sup>. Este procedimento, enquanto fonte de normas formal e materialmente procedimentais<sup>(382)</sup>, possui um papel relevante na garantia e afirmação da verdade tributária, enquanto via essencial de promoção de uma tributação justa e equitativa.

E a essencialidade de um mecanismo dotado de eficácia ao nível da salvaguarda e reposição da verdade tributária, tendo em conta o declarado objectivo de tributação da corrupção, resulta de se considerar este fenómeno como estando associado à ocultação e deturpação de factos e de procedimentos, com vista à obtenção de proveitos indevidos.

Está em causa um fenómeno que, na esmagadora maioria dos casos, resulta em benefícios patrimoniais elevados quer para o corruptor quer para o corrompido, conforme já fizemos referência. Nessa medida e para além do propósito de contornar a aplicação de eventuais sanções de natureza penal ou administrativa, por via de regra ambos os intervenientes neste fenómeno têm interesse em esconder ou subtrair ao controlo fiscal os proveitos patrimoniais decorrentes. Assim sendo e à semelhança do que sucede ao nível da criminalização e pelos mesmos motivos já aludidos, é previsível e expectável a existência de consideráveis dificuldades na detecção de movimentos financeiros e patrimoniais associados à corrupção para efeitos tributários.

A estas dificuldades acresce o facto de que, principalmente quando estão envolvidos movimentos financeiros com a dimensão que fizemos referência na parte II do presente trabalho, os agentes que se dedicam a este fenómeno possuem uma capacidade económica tal que lhes permite recorrer quer aos mais elaborados mecanismos existente a nível nacional e internacional, quer aos técnicos mais qualificados, com vista a garantir a respectiva impunidade a todos os níveis. E mesmo nos casos em que existem indícios de movimentos financeiros

<sup>381</sup> Cfr. Joaquim Freitas da ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4.ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011, p. 15.

<sup>382</sup> Joaquim Freitas da ROCHA alude a uma “classificação bipartida das fontes de Direito tributário adjectivo”, idem, p. 61 e segs.

associados a este fenómeno por vezes existe uma certa dificuldade por parte do aparelho administrativo e fiscal de perseguir e desenvolver esses indícios em toda a sua plenitude de molde a obter resultados concretos, por diversos motivos.

Estas podem ser entendidas como sendo consequências da dimensão da corrupção enquanto fenómeno de *poder*, nos termos supra descritos. Em nosso entender, uma das maneiras possíveis de contrariar as dificuldades que se colocam ao nível da detecção e perseguição dos movimentos patrimoniais e financeiros associados ao fenómeno da corrupção com vista à respectiva tributação seria mediante a criação de *automatismos* a nível do procedimento tributário, designadamente a nível declarativo e ao nível da inspecção tributária. Através da expressão *automatismos* nesta matéria queremos fazer referência à criação de um conjunto de actos que, quer a administração tributária, quer o contribuinte, estariam vinculados a praticar, em caso de detecção de factos que estivessem indiciariamente associados a manifestações do fenómeno da corrupção. Ou seja, quando estivessem em causa situações passíveis de serem classificadas como corrupção para efeitos tributários e fiscais, nos termos descritos no ponto 2, da segunda parte do presente trabalho.

Na perspectiva do contribuinte, este facto resultaria num acréscimo de deveres e de formalidades a nível declarativo. Em relação à administração tributária, este facto resultaria na eliminação de qualquer margem de discricionariedade a nível procedimental, designadamente em sede de procedimento de inspecção tributária.

#### a) Propostas ao nível do procedimento declarativo

Conforme já fizemos referência neste trabalho, as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei para efeitos tributários e fiscais, presumem-se verdadeiras e de boa fé<sup>383</sup>. Nesta medida, uma das consequência que, em nosso entender, poderia ser retirada do facto de um contribuinte optar por comportamentos susceptíveis de serem classificados como corrupção para efeitos tributários e fiscais, deveria ser a imediata perda dos benefícios decorrentes da referida presunção. Assim sendo, qualquer declaração apresentada por um contribuinte nestas condições não teria associada qualquer presunção de verdade ou de boa fé, pelo menos durante um certo período temporal. Por outro lado, pensamos que mesmo a forma de apresentação de quaisquer declarações fiscais deste tipo de contribuintes deveria ser distinta da aplicável aos demais. Uma das opções possíveis seria a de

---

<sup>383</sup> Cfr. Art. 75.º, n.º 1, da LGT.

fazer incorrer estes contribuintes na obrigatoriedade de uma apresentação pessoal e presencial de qualquer tipo de declaração de rendimentos. Qualquer declaração de rendimentos apresentada nesses termos deveria ainda ser acompanhada de imediato de todos os necessários documentos justificativos, sendo consagrada ainda a obrigatoriedade de apresentação de documentação original ou certificada, nos termos previstos na lei.

Estas propostas concretas têm subjacente uma evidente finalidade extrafiscal, a nível do procedimento tributário. Está em causa o propósito de onerar os contribuintes que adoptam comportamentos susceptíveis de serem classificados como corrupção para efeitos tributários e fiscais, com um acréscimo de deveres declarativos, potencialmente resultantes num considerável acréscimo em termos económicos e temporais, com o cumprimento de obrigações declarativas tributárias. Conforme refere a doutrina, “nenhum sistema fiscal pode funcionar, de forma eficiente, sem a cooperação da maioria dos contribuintes”<sup>(384)</sup> e de facto os custos associados ao cumprimento de obrigações tributárias constituem um factor relevante no funcionamento de qualquer sistema fiscal. Mas neste caso concreto o que está em causa é precisamente uma reacção concreta a uma violação desse dever de cooperação.

A configuração dos deveres tributários nos termos sobreditos teria assim subjacente uma dupla finalidade: (i) o agravamento dos custos económicos associados ao cumprimento de quaisquer obrigações declarativas, para efeitos tributários e fiscais; (ii) dar visibilidade física aos contribuintes que se eventualmente se dediquem a este tipo de comportamentos.

Uma vez mais, não estariam em causa normas imbuídas de qualquer finalidade sancionatória. Ao invés, tais normas teriam por objectivo precisamente condicionar atitudes e comportamentos, de molde a propiciar a adopção do comportamentos menos onerosos, com vista a favorecer o objectivo (extrafiscal) subjacente, que seria o de combater a corrupção a nível tributário e fiscal.

#### b) Propostas ao nível do procedimento de inspecção tributária

De conformidade com o disposto no n.º 2, do art. 44.º, do CPPT as acções de observação da realidade tributária, da verificação do cumprimento das obrigações tributárias e de prevenção das infracções tributárias são reguladas pelo Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária. Esta norma reporta-se mais precisamente ao regime legal constante do Decreto-Lei n.º 413/98, de 31 de Dezembro, que aprovou o Regime Complementar

---

<sup>384</sup> Cfr. Cidália Maria da Mota LOPES, *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?: Os Custos de Cumprimento da Tributação do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2008, p. 66.

do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT). Conforme resulta do art. 1.º, n.º 1, deste diploma legal, o procedimento de inspeção tributária visa a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infracções tributárias. Nesta medida, o conjunto das actividades da competência da administração tributária previstas neste diploma legal consideram-se claramente abrangidas pelas regras e princípios orientadores do procedimento tributário, de conformidade com o disposto nos arts. 54.º e 63.º da LGT e da remissão feita pelo art. 44.º, n.º 2, do CPPT<sup>(385)</sup>. O mesmo se diz em relação ao regime legal constante do Decreto-Lei n.º 6/99, de 8 de Janeiro, que se reporta aos procedimentos de inspeção tributária feito por iniciativa do sujeito passivo e que possui efeitos vinculativos para a própria administração tributária.

Ao longo do presente trabalho já fizemos por diversas vezes referência ao facto de considerarmos o fenómeno da corrupção como um fenómeno de *poder*. Por outro lado e ao nível do imposto sobre a fortuna, fizemos referência ao facto de que uma das justificações teóricas possíveis para a respectiva introdução seria a de limitar a acumulação excessiva de riqueza, tendo em conta os potenciais efeitos nefastos desta em termos de influenciar negativamente a capacidade decisória das instituições do Estado e dos respectivos órgãos. Este nosso entender, a relevância destas duas circunstâncias merece ponderada ao nível do procedimento de inspeção tributária.

Assim sendo, defendemos que sempre que estivesse em causa o desenvolvimento de qualquer tipo de acção inspectiva por parte da administração tributária, envolvendo manifestações do conceito de corrupção para efeitos tributários e fiscais, a mesma deveria ficar sujeita a seguir um protocolo rígido de actos e procedimentos. De entre os procedimentos abrangidos poder-se-ia incluir, por exemplo: (i) o levantamento automático do sigilo bancário; (ii) o levantamento automático do sigilo profissional de todos e quaisquer técnicos ou profissionais que estivessem em contacto com o sujeito passivo abrangido; (iii) o levantamento condicionado do sigilo bancário e do sigilo profissional relativamente a pessoas susceptíveis de terem aquilo que se pode apelidar de *relação especial* (familiar, de amizade, ou outra) com o sujeito passivo envolvido neste tipo de fenómeno. Não iremos aqui desenvolver estas três sugestões, sumariamente enunciadas, por motivos associados ao tempo disponível para a conclusão do

---

<sup>385</sup> Também neste âmbito, a administração tributária está sujeita, designadamente, ao cumprimento do disposto nos arts. 120.º a 126.º do Código de Procedimento Administrativo, no que diz respeito à condição, termo ou modo, à forma, às menções obrigatórias e ao dever e requisitos da fundamentação dos actos administrativos em matéria tributária que vierem a ser emitidos no decurso de acções de inspecção.



presente trabalho. Entendemos, porém, que a este nível existe um potencial interessante a explorar, relacionado com a eficácia da actuação da administração fiscal nesta matéria.

O objectivo que se pretende sublinhar com a introdução de protocolos rígidos em matéria de inspecção tributária nesta matéria, tem a ver com a necessidade imperiosa de tornar este mecanismo imune às influências, seja qual for a respectiva origem ou natureza, usualmente associadas ao fenómeno da corrupção, a que já fizemos por diversas vezes referência. O automatismo que decorreria da necessidade de observância de um protocolo procedimental rígido teria de ser complementado com a introdução de severas sanções disciplinares, civis e até mesmo criminais para os órgãos ou os agentes da administração que incorressem na respectiva violação. De outro modo, os benefícios económicos que poderiam eventualmente advir para os órgãos ou agentes administrativos envolvidos por via da violação de regras procedimentais a este nível, com vista a favorecer o sujeito passivo envolvido no fenómeno da corrupção, sobrepor-se-iam a quaisquer outras considerações. Estes são também estes os motivos pelos quais decorre o carácter extrafiscal das regras de procedimento tributário propostas a este respeito.

#### **4. A criminalização do enriquecimento ilícito *versus* a tributação do fenómeno da corrupção**

A elaboração do presente trabalho coincide no tempo com a publicação da alteração legislativa tendente à criminalização do chamado enriquecimento ilícito, consubstanciado no Decreto da Assembleia da República n.º 37/XII<sup>(386)</sup>.

Este diploma pretendeu introduzir alterações de relevo em vários dos diplomas já citados no presente trabalho e que consubstancia mais uma tentativa de reacção contra o fenómeno da corrupção através da via criminal. De entre os motivos fundamentais que estiveram subjacentes a esta iniciativa legislativa podem destacar-se os seguintes:

- a) A promoção e fortalecimento de medidas de prevenção e combate ao fenómeno da corrupção;
- b) A integrar e promoção da cooperação internacional na prevenção e luta contra este fenómeno;

---

<sup>386</sup> Publicado no Diário da Assembleia da República II Série-A, n.º 128/XII/1, de 2012-2-27.

- c) A constatação de que a corrupção constitui uma ameaça à estabilidade e segurança das sociedades, comprometendo valores éticos e democráticos, bem como o desenvolvimento sustentável e o próprio Estado de Direito;
- d) A constatação de que se trata de um fenómeno transnacional, envolvendo activos consideráveis e afectando todas as sociedades e economias, sendo por isso susceptível de afectar os níveis de desenvolvimento humano a nível global.

Nos trabalhos preparatórios deste diploma é feita ainda referência aos compromissos que para o Estado Português decorrem da aprovação da Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção<sup>(387)</sup>. No art. 20.º dessa Convenção vem prevista a necessidade, por parte dos Estados aderentes, de adoptarem as medidas legislativas necessárias à criminalização do enriquecimento ilícito quando praticado intencionalmente, ou seja, quando o aumento significativo do património não seja explicável tendo em conta os rendimentos declarados.

Já fizemos referência ao longo deste trabalho a motivação genericamente semelhante à supra descrita, mas para justificar a pertinência e necessidade da contribuição do direito tributário e fiscal no combate ao fenómeno da corrupção. Todavia, conforme igualmente já tivemos oportunidade de referir, em nosso entender a via criminal não é a única via ao dispor do legislador para reacção e combate ao fenómeno da corrupção. Pode mesmo dizer-se que esta afirmação pode reconduzir-se ao estatuto de evidência, pelo menos em Portugal, tendo em conta o sucesso diminuto e residual que revelam as já citadas estatísticas relativas ao combate pela via criminal contra a corrupção.

Pensamos ser pertinente uma análise comparativa, ainda que limitada, entre os moldes em que se pretende criminalizar o enriquecimento ilícito e a presente proposta de reacção contra o fenómeno da corrupção através da via tributária e fiscal, tendo designadamente em consideração o que ficou referido no que diz respeito aos actuais instrumentos jurídico-tributários nacionais com potencial de utilização no combate à corrupção<sup>(388)</sup>. Para este efeito, gostaríamos de singularizar os arts. 335.º-A e 386.º, que o art. 1.º do referido Decreto pretende aditar à secção II, do capítulo I, do título V, do livro II do Código Penal, que possuem o seguinte teor:

“Artigo 335.º-A

- 1- Quem por si ou por interposta pessoa, singular ou colectiva, adquirir, possuir ou detiver património, sem origem lícita determinada, incompatível com os seus rendimentos e

<sup>387</sup> Aprovada por intermédio da Resolução da Assembleia da República n.º 47/2007, de 21 de Setembro.

<sup>388</sup> Que neste caso concreto seria o caso do regime das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados.

bens legítimos é punido com pena de prisão até três anos, se pena mais grave não lhe couber por força de outra disposição legal.

- 2- Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por património todo o activo patrimonial existente no país e no estrangeiro, incluindo o património imobiliário, de quotas, acções ou partes sociais do capital de sociedades civis ou comerciais, de direitos sobre barcos, aeronaves ou veículos automóveis, carteiras de títulos, contas bancárias, aplicações financeiras equivalentes e direitos de crédito, bem como as despesas realizadas para a aquisição de bens ou serviços ou relativas a liberalidades efectuadas no país ou no estrangeiro.
- 3- Para efeitos do disposto no nº 1, entendem-se por rendimentos e bens legítimos todos os rendimentos brutos constantes das declarações apresentadas para efeitos fiscais, ou que delas devessem constar, bem como outros rendimentos e bens de origem lícita determinada.
- 4- Se o valor de incompatibilidade referida no nº 1 não exceder 100 salários mínimos mensais a conduta não é punível.
- 5- Se o valor da incompatibilidade referida no nº 1 exceder 350 salários mínimos mensais o agente é punido com pena de prisão de um a cinco anos.”

“Artigo 386.º

- 1- O funcionário que, durante o período do exercício de funções públicas ou nos três anos seguintes à cessação dessas funções, por si ou por interposta pessoa, singular ou colectiva, adquirir, possuir ou detiver património, sem origem lícita determinada, incompatível com os seus rendimentos e bens legítimos é punido com pena de prisão de um a cinco anos, se pena mais grave não lhe couber por força de outra disposição legal.
- 2- Para efeitos do disposto no número anterior, entende-se por património todo o activo patrimonial existente no país e no estrangeiro, incluindo o património imobiliário, de quotas, acções ou partes sociais do capital de sociedades civis ou comerciais, de direitos sobre barcos, aeronaves ou veículos automóveis, carteiras de títulos, contas bancárias, aplicações financeiras equivalentes e direitos de crédito, bem como as despesas realizadas para a aquisição de bens ou serviços ou relativas a liberalidades efectuadas no país ou no estrangeiro.
- 3- Para efeitos do disposto no nº 1, entendem-se por rendimentos e bens legítimos todos os rendimentos brutos constantes das declarações apresentadas para efeitos fiscais, ou

que delas devessem constar, bem como outros rendimentos e bens de origem lícita determinada.

- 4- Se o valor de incompatibilidade referida no n.º 1 não exceder 100 salários mínimos mensais a conduta não é punível.
- 5- Se o valor da incompatibilidade referida no n.º 1 exceder 350 salários mínimos mensais o agente é punido com pena de prisão de um a cinco anos.”

Decorre de ambas as normas legais supra descritas que a incriminação do enriquecimento ilícito está associada a um conjunto de três condutas típicas: (i) a *aquisição* de património sem origem lícita revelada e desconforme com os rendimentos ou bens detidos ou declarados; (ii) a *posse* de património sem origem lícita revelada e desconforme com os rendimentos ou bens detidos ou declarados; e (iii) a *detenção* de património sem origem lícita revelada e desconforme com os rendimentos ou bens detidos ou declarados.

Na sequência da apresentação, pelo Sr. Presidente da República, de um pedido de fiscalização abstracta preventiva da constitucionalidade do referido diploma, nos termos do disposto no art. 278.º, n.º 1, da Constituição<sup>389</sup>, Tribunal Constitucional pronunciou-se acerca do mesmo por intermédio do acórdão n.º 179/2012<sup>390</sup>, de 4 de Abril de 2012. Nesse acórdão este tribunal decidiu-se, designadamente, pela inconstitucionalidade das duas normas legais supra referidas, constantes do art. 1.º do aludido Decreto n.º 37/XII, da Assembleia da República. São dois os argumentos essenciais que estão na base dessa declaração de inconstitucionalidade.

Considerou o Tribunal Constitucional que as normas em questão carecem de um bem jurídico-penal claramente definido, na medida em que a punição pretenderia incidir sobre a incompatibilidade entre um conjunto patrimonial adquirido, possuído ou detido pelo agente, sem que este conseguisse demonstrar ou justificar a respectiva aquisição por uma via lícita. Dessa circunstância decorreria uma espécie de *presunção legal* no sentido de que tal acréscimo patrimonial, porque injustificado, teria por base a prática de anteriores de ilícitos criminais, de conteúdo e alcance desconhecidos e indefinidos. Na medida em que estava em causa uma punição que incidiria sobre um bem jurídico indefinido, as normas em questão foram consideradas nulas, porque materialmente inconstitucionais, atendendo ao teor do art. 18.º, n.º 2, da Constituição, tendo em conta que esta norma consagra o “princípio jurídico-constitucional

<sup>389</sup> Este pedido foi apresentado com fundamento na potencial violação dos princípios constitucionais consagrados nos arts. 2.º, 18.º, n.º 2, 29.º e 32.º, da Constituição.

<sup>390</sup> Processo n.º 182/12, disponível para consulta em [www.tribunalconstitucional.pt](http://www.tribunalconstitucional.pt).

do direito penal do bem jurídico, no qual imbrica a ideia de que o direito penal visa a tutela subsidiária de bens jurídicos dotados de dignidade penal”<sup>(391)</sup>.

O outro princípio fundamental violado pelo projectado diploma legal, de acordo com o Tribunal Constitucional, foi o princípio da presunção de inocência constante do art. 32.º, n.º2, da Constituição. De acordo com esta disposição normativa, “[t]odo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto espaço compatível com as garantias de defesa”. Conforme também vem mencionado no referido acórdão, duas das decorrências deste princípio constitucional são a (i) proibição de inversão do ónus da prova em detrimento do arguido e o (ii) princípio *in dubio pro reo*, que implica a absolvição em caso de dúvida do julgador sobre a culpabilidade do acusado.

Deste modo e tendo em conta aquilo que o acórdão em referência fundadamente apelida de “constelação axiológica que ilumina o estatuto jurídico-processual do arguido em processo penal”, conclui o Tribunal Constitucional a formulação dos tipo legal de crime em questão pode resultar numa qualificação de enriquecimento ilícito de meros factos descritos em mera acusação criminal (i.e. a aquisição, posse ou detenção de património sem origem lícita revelada), sem que feita prova ou demonstração específica e positiva de respectiva origem ilícita. Da formulação técnico-jurídica constante das correspondentes normas incriminadoras resultaria, assim, uma presunção da origem ilícita da incompatibilidade entre a titularidade do património e a falta de revelação da respectiva origem lícita e a imputação do correspondente crime de enriquecimento ilícito.

A decisão do Tribunal Constitucional nesta matéria era de certo modo expectável, atento o modo de construção do tipo de ilícito em apreço, havendo mesmo quem fizesse referência ao facto de tal resultado ser previsível com “mediana evidência”. Todavia, o referido projecto normativo não se afigura totalmente desprovido de utilidade e introduz inovações substanciais que têm toda a pertinência serem utilizadas e aplicadas em matéria fiscal, mais precisamente no regime das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais não justificados<sup>(392)</sup>. Está em causa mais precisamente o conceito de património constante dos números 2 dos citados arts. 335.º-A e 386.º, do art. 1.º, do Decreto n.º 37/XII. De acordo com estas normas, neste conceito de património considera-se incluído o seguinte:

- a) Todo o activo patrimonial existente no país e no estrangeiro;
- b) O património imobiliário;

<sup>391</sup> Cfr. acórdão citado.

<sup>392</sup> Constantes dos arts. 87.º e 89.º-A da LGT.

- c) Quotas, acções ou partes sociais do capital de sociedades civis ou comerciais;
- d) Direitos sobre barcos, aeronaves ou veículos automóveis;
- e) Carteiras de títulos, contas bancárias, aplicações financeiras equivalentes e direitos de crédito;
- f) Despesas com a aquisição de bens ou serviços;
- g) Liberalidades efectuadas no país ou no estrangeiro.

Uma mera análise comparativa revela que o conceito de património constante destas normas é muito mais alargado e abrangente do que o conceito de património que actualmente pode ser tido em consideração pela administração tributária para efeitos de aplicação dos mecanismos de avaliação indirecta do rendimento tributável, constantes do art. 87.º, n.º 1, al. f) da LGT, e do regime das manifestações de fortuna, constante do art. 89.º-A, do mesmo diploma legal. Por um lado, em termos do que se pode apelidar de regime geral no âmbito dos acréscimos patrimoniais e de despesa temos o limite de valor previsto na al. f) do art. 87.º da LGT<sup>(393)</sup> que se nos afigura excessivo e representa um retrocesso, em nosso entender, relativamente à redacção anterior dessa norma legal<sup>(394)</sup>.

No art. 89.º-A da LGT é feita referência a um conjunto de aquisições patrimoniais de características e valores muito específicos<sup>(395)</sup>, que uma vez verificadas e conjugadas com a não apresentação de declaração de rendimentos ou a ocorrência de uma desproporção superior a 50% entre o rendimento declarado e o rendimento padrão constante da tabela prevista no n.º 4 dessa norma legal, dá origem a que a correspondente tributação seja enquadrada na categoria G, em sede de IRS<sup>(396)</sup>, caso não seja feita a comprovação a que alude o n.º 3.º deste art. 89.º-A.

As diferenças entre ambos os regimes são na verdade substanciais e não temos dúvidas em afirmar que a transição do conceito de património adoptado em sede de criminalização do enriquecimento ilícito para o regime das manifestações de fortuna e dos acréscimos patrimoniais

<sup>393</sup> Correspondente a € 100.000,00.

<sup>394</sup> A actual redacção desta norma legal foi introduzida pela Lei n.º 94/2009, de 1 de Setembro. Na redacção anterior esta norma previa “Existência de uma divergência não justificada de, pelo menos, um terço entre os rendimentos declarados e o acréscimo de património ou o consumo evidenciados pelo sujeito passivo no mesmo período de tributação”.

<sup>395</sup> Que são os seguintes: a) Aquisição de imóveis de valor igual ou superior a € 250.000,00; b) Aquisição de automóveis ligeiros de passageiros de valor igual ou superior a € 50.000,00 ou motociclos de valor igual ou superior a € 10.000,00; c) A aquisição de barcos de recreio de valor igual ou superior a € 25.000,00; d) A aquisição de aeronaves de turismo; e) A realização de suprimentos e empréstimos feitos no ano de valor igual ou superior a € 50.000,00; f) Acréscimo de património ou despesa efectuada, incluindo liberalidades, de valor superior a € 100.000,00, verificados simultaneamente com a falta de declaração de rendimentos ou com a existência, no mesmo período de tributação, de uma divergência não justificada com os rendimentos declarados.

<sup>396</sup> Prevista no art. 9.º, do CIRS.

não justificados em muito contribuiria para atenuar o que a doutrina apelida de injustiça e ineficácia deste último regime<sup>(397)</sup>.

Vejamos, pois, algumas das vantagens decorrentes da transposição do referido conceito de património para o ordenamento jurídico-fiscal. Desde logo consideramos que seria benéfica e clarificadora uma menção genérica no sentido de abranger neste conceito todo o activo patrimonial existente no país ou no estrangeiro, seja ele *adquirido*, *possuído* ou *detido* pelo sujeito passivo, desde que residente em Portugal. Pelo mesmo motivo, entendemos que seria benéfica a inclusão de liberalidades efectuadas no estrangeiro. Seria uma maneira de efectivação do princípio geral de tributação da globalidade dos rendimentos dos sujeitos passivos residentes (*worldwide income principle*), de conformidade com o critério de sujeição previsto no art. 15.º, n.º 1, do CIRS.

Uma outra vantagem decorreria do facto de não ser estabelecido qualquer limite mínimo, em termos de valor, relativamente ao património *adquirido*, *possuído* ou *detido* pelo sujeito passivo. Segundo cremos, não é perceptível o motivo pelo qual só ficam sujeitos ao regime das manifestações de fortuna, por exemplo, os imóveis com valor de aquisição igual ou superior a € 250.000,00. A existência de um limite mínimo neste âmbito proporciona, desde logo, um expediente seguro para contornar a aplicação da lei, mediante a convenção simulada de um preço ligeiramente inferior. Está em causa um tipo de expediente que é por demais usual e corrente no mercado de transacções imobiliárias, designadamente para efeitos de sujeição a taxas mais reduzidas de IMT, sendo por isso igualmente praticável em sede de IRS para se lograrem os mesmos efeitos de evasão fiscal. Em nosso entender seria mais proveitoso enquanto mecanismo de combate à evasão fiscal e à corrupção, a aplicação directa do critério do desvio do rendimento padrão a que alude o n.º 1 e o n.º 4 do art. 89.º-A, n.º 4, da LGT, independentemente do valor de aquisição dos bens.

## 5. Conclusões finais

A motivação principal que esteve subjacente ao presente trabalho relacionou-se com a perplexidade que nos suscita o facto de existirem movimentos económicos e financeiros de magnitude elevada associados a diversas actividades ilícitas e, em particular, ao fenómeno da

<sup>397</sup> Rui Duarte MORAIS entende que este regime é relativamente injusto e ineficaz. Injusto, na medida em que não estão tipificadas manifestações de fortuna avultadas, tais como as decorrentes da aquisição de jóias ou de obras de arte. Ineficaz, a dificuldade de detecção destes factos pela administração tributária e associação das mesmas a um dado sujeito passivo.

corrupção, que beneficiam de uma aparente *imunidade* quando confrontados com o sistema fiscal. Por outro lado, suscita-nos igualmente alguma perplexidade o facto de o fenómeno da corrupção, pelo menos de conformidade com as percepções sociais e de acordo com os mais diversos estudos e relatórios de instituições internacionais, se encontrar aparentemente em movimento ascendente e, uma vez mais, *immune* à multiplicidade de instrumentos jurídico-criminais de natureza nacional e internacional, criados para o combater.

Daí resultou o propósito de averiguar acerca da pertinência de uma contribuição do direito tributário e fiscal no combate a este fenómeno, mediante a utilização de um dos seus instrumentos privilegiados: o imposto. Ao longo deste trabalho pensamos que ficou sustentada a possibilidade e validade da utilização do imposto enquanto instrumento único de modelação, designadamente a nível social, económico e ambiental. Este facto resulta do reconhecimento da existência de uma clara evolução do conceito imposto, que se afasta daquela que tradicionalmente lhe estava associada e que tinha a ver com a angariação de receita fiscal para permitir às entidades públicas fazerem face a despesas de interesse colectivo. E o afastamento dessa concepção tradicional é de tal ordem que passa a admitir-se a existência de impostos cuja finalidade não abrange a angariação de receita pública, surgindo por essa via o imposto extrafiscal.

Sem prejuízo das tensões que este facto por vezes é susceptível de gerar na estrutura interna do respectivo conceito, o imposto extrafiscal vem sendo crescentemente utilizado pelos mais diversos sistemas fiscais como instrumento de ordenação social, mas que nem por isso deixam de ser verdadeiros tributos. É nesta medida que se pode considerar o imposto como um *instrumento indispensável ao financiamento e à promoção dos direitos fundamentais de terceira geração*. Consideramos ser manifesto o potencial de utilização desta figura jurídico-tributária como instrumento válido no combate aos efeitos económicos e financeiros associados ao fenómeno da corrupção. Uma das vias possíveis para esse facto, conforme propusemos no presente trabalho, seria mediante a criação de um imposto geral sobre a fortuna. Deste imposto, nos termos em que vem configurado, resultariam em nosso entender dois benefícios essenciais em sede de tributação do rendimento das pessoas singulares: (i) uma contribuição válida para uma mais justa e equitativa distribuição do rendimento e da riqueza; e (ii) um instrumento válido no combate à corrupção, por si e conjugado com a tributação do rendimento das pessoas singulares.



Todavia, a criação de um imposto (extrafiscal) com estas finalidades carece de ser complementada com normas específicas ao nível do procedimento tributário (ao nível declarativo e ao nível do procedimento de inspecção tributária), de molde a conferir uma coerência global e eficácia a um regime de combate ao fenómeno da corrupção por via tributária e fiscal. E a justificação para esta complementaridade passa pela constatação das características, dinâmica e fluidez do próprio fenómeno da corrupção, motivo pelo qual o apelidamos de fenómeno de *poder*, tendo em consideração as claras e inequívocas influências que os respectivos agentes podem exercer quer sobre as pessoas, quer sobre as próprias instituições do Estado. Daí a pertinência de uma caracterização, ainda que sumária, dos contornos sociológicos, económicos e financeiros deste fenómeno.

Existem, segundo cremos, outros caminhos a explorar em matéria de reacção por via tributária e fiscal contra o fenómeno da corrupção. Desde logo, uma reacção definitiva e eficaz contra este fenómeno não pode deixar de ter em consideração uma intervenção ao nível do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Na verdade, são por demais evidentes e recorrentes, as deliberadas *confusões*<sup>398</sup> que se estabelecem entre os patrimónios das pessoas colectivas e os patrimónios pessoais dos respectivos sócios ou dos titulares de órgão sociais, que muitas vezes se destinam precisamente a encobrir os benefícios patrimoniais associados à corrupção. Por outro lado, um combate verdadeiramente eficaz e global contra este fenómeno não poderá prescindir de uma abordagem ao mesmo numa perspectiva internacional. Um dos reflexos da fluidez que caracteriza a corrupção tem a ver precisamente com a facilidade com que actualmente é possível a transferência internacional de activos patrimoniais e com o recurso recorrente aos chamados paraísos fiscais para encobrir e conferir *imunidade* aos benefícios angariação por meios ilícitos. Pelo menos ao nível da União Europeia, pensamos que o combate à corrupção através da via tributária e fiscal é um argumento válido para sustentar e justificar a ideia da criação de um sistema fiscal único europeu.

---

<sup>398</sup> Este termo é aqui utilizado na sua acepção técnico-jurídica, de conformidade com a noção que resulta do art. 868.º do Código Civil.

## Anexo I

	Portugal	Espanha	Itália	EUA
	Lugar/Índice	Lugar/Índice	Lugar/Índice	Lugar/Índice
Ano 2001 –	nº 25(6.3)	nº 22(7.0)	nº 29(5.5)	nº 16(7.6) <sup>(399)</sup>
Ano 2002 –	nº 25(6.3)	nº 20(7.1)	nº 31(5.2)	nº 16(7.7) <sup>(400)</sup>
Ano 2003 –	nº 25(6.6)	nº 23(6.9)	nº 35(5.3)	nº 18(7.5) <sup>(401)</sup>
Ano 2004 –	nº 27(6.3)	nº 22(7.1)	nº 42(4.8)	nº 17(7.5) <sup>(402)</sup>
Ano 2005 –	nº 26(6.5)	nº 23(7.0)	nº 40(5.0)	nº 17(7.6) <sup>(403)</sup>
Ano 2006 –	nº 26(6.6)	nº 23(6.8)	nº 45(4.9)	nº 20(7.3) <sup>(404)</sup>
Ano 2007 –	nº 28(6.5)	nº 25(6.7)	nº 41(5.2)	nº 20(7.2) <sup>(405)</sup>
Ano 2008 –	nº 32(6.1)	nº 28(6.5)	nº 55(4.8)	nº 18(7.3) <sup>(406)</sup>
Ano 2009 –	nº 35(5.8)	nº 32(6.1)	nº 63(4.4)	nº 19(7.5) <sup>(407)</sup>
Ano 2010 –	nº 32(6.2)	nº 30(6.1)	nº 67(3.9)	nº 22(7.1) <sup>(408)</sup>
Ano 2011 –	nº 32(6.2)	nº 31(6.2)	nº 69(3.9)	nº 24(7.1) <sup>(409)</sup>

<sup>399</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2001, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>400</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2002, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>401</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2003, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>402</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2004, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>403</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2005, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>404</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2006, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>405</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2007, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>406</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2008, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>407</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2009, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>408</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2010, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [7-8-2011].

<sup>409</sup> Fonte: Corruption Perception Index, 2011, Transparency International, disponível para consulta em [www.transparency.org](http://www.transparency.org) [6-1-2012].

**Anexo II**

Ano	Número de inquéritos registados
1995	173
1996	173
1997	152
1998	416
1999	353
2000	90
2001	102
2002	121
2003	115
2004	72
2005	104
2006	105
2007	122
2008	103
2009	62

**Anexo III**

	Oferecer comida, prendas ou promessas em troca de votos	Uso de contabilidade paralela	Despesas de campanha pagas por terceiros	Uso de recursos materiais da autarquia para campanha	Uso de recursos humanos da autarquia para campanha
Grau de condenação (escala 1-4)	3,6	3,4	3,4	3,4	3,4
Percepção de existência das práticas (% de inquiridos que as consideram "frequentes" ou "muito frequentes")	82,6%	86,8%	86,1%	85,1%	85,8%

**Índice**

## Introdução

1. A pertinência do tema.....	5
2. Método de exposição e objectivos.....	8

## Parte I

## O conceito de imposto e a extrafiscalidade

1. A tributação do rendimento das pessoas singulares.....	12
2. O conceito de rendimento para efeitos fiscais.....	15
3. O conceito de imposto.....	18
3.3 O conceito normativo de imposto.....	18
3.4 O conceito doutrinal e jurisprudencial de imposto.....	21
4. O conceito de imposto extrafiscal.....	27
5. Algumas notas de extrafiscalidade nos impostos e nos benefícios fiscais em Portugal.....	36
5.1 Nos impostos.....	36
5.2 Nos benefícios fiscais.....	49
6. Os impostos extrafiscais no direito comparado: o sistema fiscal espanhol.....	51
7. Conclusões parciais.....	55

## Parte II

## A relevância fiscal do conceito de corrupção

1. O(s) conceito(s) de corrupção.....	57
2. O conceito de corrupção para efeitos tributários e fiscais.....	61
3. A relação entre os impostos e a corrupção.....	64
4. Os contornos da corrupção em Portugal.....	65
5. Os instrumentos jurídico-criminais de reacção contra o fenómeno da corrupção.....	68
6. A corrupção como um fenómeno de poder.....	72
7. Os custos da corrupção.....	74
8. Conclusões parciais.....	76

## Parte III

## Instrumentos fiscais de combate à corrupção

1. A questão da legitimidade da tributação dos rendimentos de proveniência ilícita.....	78
2. Alguns instrumentos fiscais com potencial de utilização no combate à corrupção.....	81
2.1 As manifestações de fortuna e os acréscimos patrimoniais não justificados.....	82
2.2 A tributação autónoma das despesas não documentadas.....	88
3. Alguns instrumentos fiscais com potencial de utilização no combate à corrupção no direito comparado.....	101
3.1 Nos Estados Unidos da América.....	101

3.2 Em Espanha.....	104
3.3 Em França.....	107
4. Conclusões parciais.....	109

#### Parte IV

##### O combate à corrupção pela via tributária e fiscal

1. O combate à corrupção por via fiscal e a (im)possibilidade de existência de impostos com finalidade sancionatória.....	112
2. O imposto sobre a fortuna.....	118
3. O procedimento tributário e o combate à corrupção.....	126
4. A criminalização do enriquecimento ilícito <i>versus</i> a tributação do fenómeno da corrupção...	131
5. Conclusões finais.....	137

## Lista bibliográfica

Adams, Charles, *For Good and Evil: The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, Boston, Madison Books, 1994.

Afonso, António Brigas, *Noções Gerais sobre os Impostos Especiais de Consumo*, in “Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto”, vol. 3, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

Albi Ibañez, Emilio et al., *Teoría de la Hacienda Pública*, 2ª ed., Barcelona, Editorial Ariel, 1994.

Andrés Ibañez, Perfecto, *Tangentopoli tiene traducción al castellano*, in Perfecto Andrés Ibañez (coord.), *Corrupción y Estado de Derecho: El Papel de la Jurisdicción*, Madrid, Editorial Trotta, 1996.

Barreira, Rui, *As Despesas Confidenciais ou Indocumentadas após a Reforma Fiscal*, in “Fisco”, n.º 6, 1989.

Basto, José Guilherme Xavier de, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

Bouvier, Michel, *Introduction au Droit Fiscal Général et a la Théorie de l'Impôt*, 10ª ed., Paris, LGDJ Éditions, 2010.

Cabral, José Santos, *Uma Incursão pela Polícia*, Coimbra, Almedina, 2007.

Cacheux, Jacques le, *Les Français et l'Impôt*, Odile Jacob, La Documentation Française, 2008.

Calvo Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero*, 13ª ed., Madrid, Civitas Ediciones, 2009.

Campos, Diogo Leite, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, Lisboa, Vislis, 2003.

Cartier-Bresson, Jean, *A Economia da Corrupção*, in Donatella Della Porta e Yves Mény (coords.), *Democracia e Corrupção na Europa*, Mem Martins, Editorial Inquérito, 2005.

Catarino, João Ricardo, *Para uma Teoria Política do Tributo*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1999.

—, *Redistribuição Tributária*, Coimbra, Almeida, 2008.

Curvelo, Herculano Madeira et al, *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares IRS, Anotado e Comentado*, 2ª ed., Lisboa, Rei dos Livros, 1993.

Decoster, André e Valenduc, Christian Valenduc, *L'Impôt et la Politique Fiscale en Belgique*, Bruxelles, Université de Bruxelles, 2011.

- Dias, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal*, Tomo I, Parte Geral, 2ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- Dicionário da Língua Portuguesa, Porto, Porto Editora, 2004.
- Dourado, Ana Paula, *O princípio da Legalidade Fiscal: Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Avaliação*, Coimbra, Almedina, 2007.
- Encarnação, Carla, in “Revista da Ordem dos Advogados”, Ano 68, Tomo II/III, Setembro/Dezembro de 2008.
- Enciclopédia Lello Universal, vol. I, Porto, Lello Editores, 2002.
- Faustino, José, *IRS: De Reforma em Reforma, Colectânea de Textos (Publicados e Inéditos)*, Lisboa, Áreas Editora, 2003.
- Ferreira, Eduardo Viegas, *Crime e Insegurança em Portugal: Padrões e Tendências 1985-1996*, Oeiras, Celta, 1998.
- Ferreira, Rogério Fernandes, *Reforma Fiscal: Reflexões Adicionais*, in Jorge Miranda *et al* (coords.), *Estudos de Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Coimbra, Almedina, 2010.
- Ferro Viega, José Manuel, *Aspectos Legales sobre el Delito Fiscal, la Investigación Patrimonial y el Blaqueo de Capital – Radiografía de las Tramas y de la Delincuencia Organizada Nacional e Transnacional*, Alicante, Editorial Club Universitario, 2011.
- Fonseca, Rui Guerra da, *Comentário à Constituição Portuguesa*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2008.
- Friedrich, Carl Joachim, *Political Pathology*, in “The Political Quarterly”, volume nº 37, nº 1, 1966.
- \_\_\_, *Corruption Concepts in Historical Perspective*, in Arnold Heidenheimer, Michael Johnston, Victor LeVine (coords), *Political Corruption: A Handbook*, New Jersey, Transaction Publishers, 1997.
- Girling, John, *Corruption, Capitalism and Democracy*, New York, Routledge, 1997
- Goudie, Andrew W. e Stasavage, David, *Corruption: The Issues*, OECD Development Centre, Working Paper nº 122, 1997, disponível para consulta em [www.oecd-ilibrary.org](http://www.oecd-ilibrary.org).
- Gomes, Nuno Sá, *Notas sobre o Problema da Legitimidade e Natureza da Tributação das Actividades Ilícitas e dos Impostos Proibitivos, Sancionatórios e Confiscatórios*, in “Estudos”, vol. II, Centro de Estudos Fiscais (Comemoração do XX Aniversário da sua Institucionalização), Lisboa, 1983.

- \_\_\_, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, 12<sup>a</sup> ed., Lisboa, Rei dos Livros, 2003.
- \_\_\_, Reflexões sobre a *Natureza, Legitimidade, Constitucionalidade e Eficácia das Sanções Extintivas e Impeditivas dos Desagravamentos Fiscais*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, Direcção Geral das Contribuições e Impostos, 1986.
- Gomes, Carla Amado, *A Protecção do Ambiente na Jurisprudência Comunitária*, in Jorge Miranda et al (coords.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha – Assuntos Europeus e Integração Económica*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2010.
- Gonzales Garcia, Eusébio, *Los Tributos Extrafiscales en el Derecho Español*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusíada, 2010.
- Guerreiro, António Lima, *Lei Geral Tributária Anotada*, Lisboa, Rei dos Livros, 2000.
- Grandquillot, Francis, *Fiscalité Française 2011*, Paris, Gualino Éditeur, 2011.
- Heywood, Paul, *Corruption, Democracy and Governance in Contemporary Spain*, in Sebastian Balfour (coord.), *The Politics of Contemporary Spain*, New York, Routledge, 2005.
- Howard, Christopher, *The Hidden Welfare State*, New Jersey, Princeton University Press, 1999.
- Jalali, Carlos, *Vícios Públicos, Virtudes Privadas*, in Luís de Sousa e João Triães (coords.), *A Corrupção e os Portugueses: Práticas e Valores*, Cascais, Rui Costa Pinto, 2008.
- Keynes, John Maynard, *Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*, Lisboa, Relógio d'Água, 2010.
- Lamulle, Thierry, *Droit Fiscal*, Paris, Gualino Éditeur, 2010.
- Leff, Nathaniel, *Economic Development Through Burocratic Corruption*, in Arnold Heidenheimer, Michael Johnston, Victor LeVine (cords), *Political Corruption: A Handbook*, New Jersey, Transaction Publishers, 1997.
- Lehner, Moris et al, *The European Experience with a Wealth Tax: A Comparative Discussion* (texto fotocopiado na posse do autor).
- Lopes, Cidália Maria da Mota, *Quanto Custa Pagar Impostos em Portugal?: Os Custos de Cumprimento da Tributação do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2008
- López Espadafor, Jose María, *La Doble Imposicion Interna*, Valladolid, Editorial Lex Nova, 1999.
- \_\_\_, *El Valor Racionalidad en la Quantía Maxima del Tributo*, in “Revista Española de Derecho Financiero”, n° 141, 2009.
- Machado, João Baptista, *Introdução do Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 1985.



Machado, Jónatas e Costa, Paulo da, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

Maia, António João, *Corrupção: Realidade e Percepções - O Papel da Imprensa*, Lisboa, 2010, disponível para consulta em <http://bocc.ubi.pt>.

\_\_\_, *O Discurso Social sobre o Problema da Corrupção em Portugal*, Observatório de Economia e gestão de Fraude, Working Papers n° 7/2011, disponível para consulta em [www.gestaodefraude.eu](http://www.gestaodefraude.eu).

Martin Queralt, Juan et al, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 20ª ed., Madrid, Editorial Tecnos, 2009.

Martins, José Maria d'Oliveira, *Lições de Finanças Públicas e de Direito Financeiro*, Coimbra, Almedina, 2011.

Martins, Guilherme Waldemar D'Oliveira, *Os Benefícios Fiscais: Sistema e Regime*, Coimbra, Almedina, 2006.

Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, *As Convenções sobre a Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n° 174, Lisboa, Ministério das Finanças, 1998.

Myrdal, Karl Gunnar, *The Political Element in the Development of Economic Theory*, London, Routledge and Kegan Paul Ltd, 1961.

Monte, Mário Ferreira, *Direito das Contra-Ordenações*, Braga, Associação de Estudantes de Direito da Universidade do Minho, 2011.

Morais, Rui Duarte, *Sobre o IRS*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2010.

\_\_\_, *Apontamentos ao IRC*, Coimbra, Almedina, 2009.

Morgado, Maria José e Vegar, José, *O Inimigo sem Rosto: Fraude e Corrupção em Portugal*, Lisboa, Dom Quixote, 2003.

Moura, José Souto de, *Direito ao Assunto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

Nabais, José Casalta, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua Admissibilidade)*, in "Studia Iuridica", 5, Boletim da Faculdade de Direito, Coimbra, Coimbra Editora, 1994.

\_\_\_, *Estudos de Direito Fiscal. Por um Estado Fiscal Suportável*, vol. I, Coimbra, Almedina, 2005.

\_\_\_, *Avaliação Indirecta e Manifestações de Fortuna na Luta contra a Evasão Fiscal*, in *Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2008.

\_\_\_, *Por uma Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

\_\_\_, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2009.

\_\_\_, *Tributos com Fins Ambientais*, in “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, Ano I, nº 4, Inverno, Coimbra, Almedina, 2009.

\_\_\_, *Direito Fiscal*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2010.

Núñez Zubillaga, Iñaki (coord.), *La Reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas – Comentarios a la Ley 35/2006 y al Real Decreto 439/2007*, Madrid, Editorial Arazandi, 2007.

*OECD Benchmark Definition of Foreign Investment Definition*, 4th Edition, 2008, disponível para consulta em [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

Pacheco, Ana Assis, *Dos impostos Fiscais aos Impostos Extrafiscais. Do Estado Liberal ao Estado Social*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusíada, 2010.

Palma, Clotilde Celorico, *As Entidades Públicas e o Imposto sobre o Valor Acrescentado – Uma Ruptura no Princípio da Neutralidade*, Coimbra, Almedina, 2010.

Pereira, Manuel Henrique Freitas, *Fiscalidade*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2011.

Perez Royo, Fernando, *Derecho Financiero y Tributario. Parte Geral*, 20ª ed., Madrid, Civitas Ediciones, 2010.

Pires, José Maria Fernandes, *Lições de Imposto sobre o Património e do Selo*, Coimbra, Almedina, 2010.

Pires, Manuel, *Direito Fiscal: Aparentamentos*, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 2008.

\_\_\_, *Fiscalidade e Ambiente*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusíada, 2011.

Pires, Manuel e Pires, Rita Calçada, *Direito Fiscal*, 4ª ed., Coimbra, Almedina, 2010.

Pinto, Carlos Alberto da Mota, *Teoria Geral do Direito Civil*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 1986.

Portugal, António Moura, *A Dedutibilidade dos Custos na Jurisprudência Fiscal Portuguesa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2004.

\_\_\_, *Despesas Confidenciais*, in “Fiscalidade”, nº 16, Coimbra, Coimbra Editora, Julho-Setembro 2003.

Rakowski, Eric, *Can Wealth Taxes be Justified?* (texto fotocopiado na posse do autor).

Ribeiro, João Sérgio, *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Colectável*, Coimbra, Almedina, 2010.

\_\_\_, *Um Novo Paradigma de Imposto*, in “Fiscalidade”, n° 43, Coimbra, Coimbra Editora, Julho-Setembro 2010.

Ribeiro, José Joaquim Teixeira, *Lições de Finanças Públicas*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997.

\_\_\_, *A Reforma Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1989.

Rose-Ackerman, Susan, *Introduction and Overview*, in Susan Rose-Ackerman (coord.), *International Handbook on the Economics of Corruption*, Northampton, Edward Elgar Publishing Limited, 2006.

\_\_\_, *Corrupção e Governo*, Lisboa, Prefácio, 2002.

Rocha, Joaquim Freitas da, *As Modernas Exigências do Princípio da Capacidade Contributiva – Sujeição a Imposto dos Rendimentos Provenientes de Actos Ilícitos*, in “Ciência e Técnica Fiscal” (Centro de Estudos Fiscais), n° 390, Abril/Junho, 1998.

\_\_\_, *Apointamentos de Direito Tributário (A Relação Jurídica Tributária)*, Braga, Associação de Estudantes da Universidade do Minho, 2009.

\_\_\_, *O Procedimento e o Processo Tributário no Domínio da Extrafiscalidade*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusíada, 2010.

\_\_\_, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 4ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

Sainz de Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madrid, Uniersidad Complutense, 1993.

Sanches, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed., Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

\_\_\_, *O Conceito de Rendimento do IRS*, in “Fiscalidade”, n° 7/8, Julho/Outubro 2001.

Santos, Boaventura de Sousa et al, *Os Tribunais nas Sociedades Contemporaneas: O Caso Português*, Porto, Afrontamento, 1996.

Santos, Cláudia Cruz, et al, *A Corrupção*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

Santos, J. Albano, *Teoria Fiscal*, Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

Santos, José Carlos Gomes, *Economia Informal e Evasão Fiscal*, Jorge Miranda et al (coords.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2010.

Santos, Manuel Simas e Sousa, Jorge Lopes de, *Contra-Ordenações – Anotações ao Regime Geral*, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011.

Smith, Adam, *The Wealth of Nations*, Bantam Classics, 2003.

Soares, Cláudia Dias, *O Imposto Ambiental – Direito Fiscal do Ambiente*, in “Cadernos Cedoua”, Coimbra, Almedina, 2002.

\_\_\_, *A Inevitabilidade de se Avançar para a Tributação Ambiental... Também em Portugal*, in “Revista da Ordem dos Advogados”, Ano 64, Novembro 2004, Lisboa, Ordem dos Advogados, 2004.

Sousa, Jorge Lopes de, *Código de Procedimento e de Processo Tributário*, vol I, 6ª ed., Lisboa, Áreas Editora, 2011.

Sousa, Luís de, *Corrupção*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2011.

Sousa, Luís de, e Triães, João, *Corrupção e Ética em Democracia: O Caso de Portugal*, OberComBrief, Setembro de 2007 [www.obercom.pt].

\_\_\_, *A Corrupção e os Portugueses: Atitudes, Práticas e Valores*, 1ª ed., Cascais, Rui Costa Pinto, 2008.

Tanabe, Noburo, *The Taxation of Net Wealth* (texto fotocopiado na posse do autor).

Teixeira, António Braz, *Princípios de Direito Fiscal*, vol. I, 3ª ed., Coimbra, Almedina, 1990.

Teles, Sílvia Galvão, *A Extrafiscalidade na Constituição Portuguesa de 1976*, in Manuel Pires (coord.), *Da Extrafiscalidade*, Lisboa, Universidade Lusíada, 2010.

Thibault, Guillaume, *Quelle Stratégie Industrielle pour la France Face à la Mondialisation ?*, Paris, Editions Technip, 2008.

*The Other Side of the Coin – The UK and Corruption in Africa*, The Africa All Party Parliamentary Group, March 2006, p. 35, disponível para consulta em [www.taxjustice.net](http://www.taxjustice.net).

Varela, João de Matos Antunes, *Das Obrigações em Geral*, vol. I, 7ª ed., Coimbra, Almedina, 1993.

Varona Alabern, Juan Enrique, *Concepto de Tributo y Principio de Capacidad Económica*, in “Revista Española de Derecho Financiero”, nº 135, Madrid, Civitas, 2007

\_\_\_, *Extrafiscalidad y Dogmática Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2009.

Vasques, Sérgio, *Os Impostos do Pecado: O Álcool, o Tabaco, o Jogo e o Fisco*, Coimbra, Almedina, 1999.

\_\_\_, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Coimbra, Almedina, 2001.

\_\_\_, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra, Almedina, 2008.

Vasques, Sérgio e Martins, Guilherme Waldemar D'Oliveira, *A Evolução da Tributação Ambiental em Portugal*, Jorge Miranda et al (coords.), *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha – Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal*, vol. II, Coimbra, Almedina, 2010.

Vicente, Carlos, *A Extrafiscalidade dos Impostos Especiais sobre o Consumo*, in “Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto”, vol. 3, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

Xavier, Alberto, *Manual de Direito Fiscal*, vol. I, Lisboa, Manuais da Faculdade de Direito de Coimbra, 1981.

Xavier, Cecília, *A Evolução do Conceito Jurídico de Imposto – Do Estado Liberal de Direito ao Estado Social de Direito*, in Cristina Ribeiro e Manuela Lourenço (coords.), *O Controlo em Ambientes e Dimensão da nova Gestão Pública*, Lisboa, Inspeção-Geral de Finanças, 2006.